



VYSOKÉ UČENÍ TECHNICKÉ V BRNĚ

BRNO UNIVERSITY OF TECHNOLOGY



**FAKULTA PODNIKATELSKÁ
ÚSTAV FINANCÍ**

FACULTY OF BUSINESS AND MANAGEMENT
INSTITUTE OF FINANCES

ZDAŇOVÁNÍ CIZINCŮ

TAXATION OF FOREIGNERS

BAKALÁŘSKÁ PRÁCE

BACHELOR'S THESIS

AUTOR PRÁCE

AUTHOR

PAVEL ZEMAN

VEDOUcí PRÁCE

SUPERVISOR

JUDr. Ing. JAN KOPŘIVA

BRNO 2012

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

Zeman Pavel

Daňové poradenství (6202R006)

Ředitel ústavu Vám v souladu se zákonem č.111/1998 o vysokých školách, Studijním a zkušebním řádem VUT v Brně a Směrnicí děkana pro realizaci bakalářských a magisterských studijních programů zadává bakalářskou práci s názvem:

Zdaňování cizinců

v anglickém jazyce:

Taxation of Foreigners

Pokyny pro vypracování:

Úvod

Vymezení problému a cíle práce

Teoretická východiska práce

Analýza problému a současná situace

Vlastní návrhy řešení, přínos návrhů řešení

Závěr

Seznam použité literatury

Přílohy

Seznam odborné literatury:

RYLOVÁ, Z. Mezinárodní dvojí zdanění. 3. rozš. vyd. Olomouc: ANAG, 2009. 424 s. ISBN 978-80-7263-511-5.

SKALICKÁ, H. Mezinárodní daňové vztahy (100 otázek a odpovědí z praxe). Praha: Wolters Kluwer, 2010. 144 s. ISBN 978-80-7357-484-0.

SKALICKÁ, H. Mezinárodní daňové vztahy. 2. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2011. 188 s. ISBN 978-80-7357-677-6.

VYŠKOVSKÁ, M. Cizinci a daně. 3. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2011. 204 s. ISBN 80-7357-663-9.

ZATLOUKAL, T. Daňová kontrola v širších souvislostech. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2011. 352 s. ISBN 978-80-7400-366-0.

Vedoucí bakalářské práce: JUDr. Ing. Jan Kopřiva

Termín odevzdání bakalářské práce je stanoven časovým plánem akademického roku 2011/2012.

L.S.

Ing. Pavel Svirák, Dr.
Ředitel ústavu

doc. RNDr. Anna Putnová, Ph.D., MBA
Děkan fakulty

V Brně, dne 23.04.2012

Abstrakt

Bakalářská práce se zabývá problematikou zdaňování cizinců - rezidentů a nerezidentů - v České republice. Vysvětluje odlišnosti mezi spoluprací se státy Evropské Unie, smluvními a nesmluvními státy. Hlavním cílem je definování základních rozdílů a nalezení prostředků k optimalizaci daňové povinnosti cizinců. Pozornost se ubírá také ke konkrétním případům, které jsou řešeny smlouvami o zamezení dvojího zdanění mezi Českou republikou a Slovenskem či Českou republikou a Francií.

Abstract

The bachelor thesis deals with taxation of foreigners - residents and non-residents - in the Czech republic. It explains the differences between cooperation with the States of the European Union, contracting and non-contracting States. The main aim is definition of basic differences and finding the ways to optimize the tax liability of foreigners. Attention is also moving in specific cases that are resolved by the agreements for the avoidance of double taxation between the Czech Republic and Slovakia or the Czech Republic and France.

Klíčová slova

Daně, mezinárodní dvojí zdanění, cizinec, daňový rezident, daňový nerezident, stálá provozovna, smlouvy o zamezení dvojího zdanění, zdanění příjmů, Česká republika, Slovensko, Francie

Keywords

Taxes, International double taxation, foreigner, tax resident, tax non-resident, permanent establishment, conventions for avoidance of double taxation, income taxation, the Czech republic, Slovakia, France

Bibliografická citace

ZEMAN, P. *Zdaňování cizinců*. Brno: Vysoké učení technické v Brně, Fakulta podnikatelská, 2012. 58 s. Vedoucí bakalářské práce JUDr. Ing. Jan Kopřiva.

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že předložená bakalářská práce je původní a zpracoval jsem ji samostatně. Prohlašuji, že citace použitých pramenů je úplná, že jsem ve své práci neporušil autorská práva (ve smyslu Zákona č. 121/2000 Sb., o právu autorském a o právech souvisejících s právem autorským).

V Brně dne 21. května 2012

.....

Poděkování

Na tomto místě bych chtěl poděkovat vedoucímu bakalářské práce, panu JUDr. Ing. Janu Kopřivovi, za odborné rady, užitečné připomínky, komentáře i za kvantum času, který mi při psaní této práce věnoval.

Obsah

Úvod.....	10
Cíle práce	11
1 ZÁKLADNÍ POJMY DAŇOVÉHO PRÁVA	12
2 DANĚ Z PŘÍJMŮ FYZICKÝCH OSOB	15
2.1 Příjmy ze závislé činnosti a funkční požitky	15
2.2 Příjmy z podnikání.....	16
2.2.1 Výdaje.....	17
2.3 Příjmy z kapitálového majetku	17
2.4 Příjmy z pronájmu	18
2.5 Ostatní příjmy	18
2.6 Základ daně u fyzických osob	18
2.7 Sazba daně	19
2.8 Slevy na dani.....	19
3 ZDAŇOVÁNÍ CIZINCŮ.....	21
3.1 Cizinec	21
3.2 Státy EU a EHP.....	22
3.3 Dvojitý zdanění.....	22
3.4 Stálá provozovna.....	23
3.5 Metody zamezení dvojího zdanění	24
3.5.1 Metody zamezení dvojího zdanění s nesmluvními státy	26
3.6 Smlouvy o zamezení dvojího zdanění	26

3.6.1 Vzorové modely.....	26
3.6.2 Struktura smluv o zamezení dvojího zdanění	27
3.7 SZDZ s Francií.....	27
3.8 SZDZ se Slovenskem.....	29
3.9 Zajištění daně	31
3.10 Důležitost určení zdroje příjmů	32
4 APLIKACE ZDANĚNÍ CIZINCŮ A NÁVRHY K OPTIMALIZACI JEJICH DAŇOVÉ POVINNOSTI	34
4.1 Určování daňové rezidence.....	34
4.2 Příjmy z užívání nemovitostí	36
4.3 Licenční poplatky	40
4.4 Zprostředkovatelská činnost	42
4.5 Zápočty daně, cizinci a příjmy ze zahraničí	47
ZÁVĚR	52
SEZNAM POUŽITÝCH ZDROJŮ	54
SEZNAM TABULEK A GRAFŮ.....	56
SEZNAM POUŽITÝCH ZKRATEK.....	57
SEZNAM PŘÍLOH.....	58

Úvod

Současné trendy v ekonomice obecně tíhnou k řešení otázek, které se zabývají mezinárodní tematikou. Pole působnosti je široké. Od makroekonomických ukazatelů přes vymezení spolupráce jednotlivých států a tvorby jejich smluvních podkladů až k otázce způsobu zdaňování mezinárodních sil. Dnes i denně se setkáváme například se zaměstnáním cizinců ve firmách se sídlem na území České republiky (dále jen ČR), podnikáním cizinců na našem území. Je tedy nezbytně nutné stanovit jasná pravidla, jak k těmto osobám přistupovat v otázce financí – konkrétně ve způsobu jejich zdaňování.

Od vstupu ČR do Evropské Unie (dále jen EU) v roce 2004 došlo k celé řadě změn, které je třeba vzít na vědomí. Jinak se přistupuje ke státům, se kterými má ČR smlouvu o zamezení dvojího zdanění (dále jen SZDZ), odlišné způsoby zdanění se aplikují na státy EU respektive Evropského hospodářského společenství (dále jen EHS) a na ostatní země. Celá problematika se zdaňováním cizinců, ať už českých rezidentů či nerezidentů, je rozsáhlá a poměrně náročná.

Práce je rozčleněna ze dvou základních úhlů vnímání - teorie, praxe s návrhy. Naprosto nezbytné bude v úvodu bakalářské práce striktně definovat *Základní pojmy daňového práva*, jejichž znalost je základním stavebním kamenem pro praktická východiska i návrhy.

V následných kapitolách se bude pozornost ubírat především k *Daním z příjmů fyzických osob*. Vytyčení důležitých oblastí a nastínění uznávaného schématu-postupu při zdaňování fyzických osob s možností optimalizace výsledné daňové povinnosti.

Důležitou částí práce je teoretická kapitola *Zdaňování cizinců*. Je potřeba si uvědomit, že cizinec sám o sobě není totéž jako daňový nerezident. Cizinec totiž může být daňovým rezidentem ČR stejně tak jako daňovým nerezidentem. V dnešním světě již není výjimkou, když jedna fyzická osoba má současně příjmy ze dvou států. Aby nedocházelo ke dvojímu zdanění těchto příjmů – ať už peněžitých i nepeněžitých – byly vytvořeny smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Jejich struktura vychází z modelů

OECD¹ a OSN², které je vhodné přiblížit. Navíc existuje několik metod, jak zamezit vícetvářnému zdanění. I ty budou důsledně rozebrány. Jedny z nejvíce používaných smluv jsou ty s Francií a Slovenskem, které budou také vzaty pod lupu se speciálním zaměřením na rozdíly mezi předchozími a novými smlouvami s těmito státy.

Praktická část bude vyplněna *Aplikací zdanění cizinců a návrhy k optimalizaci jejich daňové povinnosti*. Autor bakalářky je považuje za naprosto klíčové a v maximální míře přínosné. Čím více praktických příkladů, tím jednodušeji lze poměrně náročné téma *Zdaňování cizinců* uchopit.

Cíle práce

Jedním z cílů bakalářské práce je seznámit se s obecnými pojmy rezident i nerezident, a to se speciálním zaměřením na oblast zdanění jejich příjmů. Důraz bude kladen na hraniční situace, které řeší smlouva o zamezení dvojího zdanění. Především pak mezi ČR a Slovenskem, potažmo ČR a Francií.

Klíčovou otázkou bude z pohledu českého státu nástin rozdílů mezi spoluprací se smluvními a nesmluvními státy. Úkolem je zjistit, jakým způsobem jsou v ČR cizinci zdaňováni a které prostředky mají právo využít k optimalizaci své daňové povinnosti. Kapitoly by měly být jakýmsi ucelením a zřehledněním v oblasti daní z příjmů cizinců.

¹ Organisation for Economic Co-operation and Development (Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj)

² United Nations Organization (Organizace spojených národů)

1 ZÁKLADNÍ POJMY DAŇOVÉHO PRÁVA

Bakalářská práce nemůže být využita k taxativnímu výčtu základních pojmů daňového práva. Jde opravdu o demonstrativní vymezení toho nejklíčovějšího. K hlavnímu přísunu definic poslouží především zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen ZDP). Nastíněny budou i rozdíly mezi vnímáním pojmů podle zmíněného zákona a podle SZDZ.

Daň

Daň je striktně definována jako povinná platba do veřejného rozpočtu. „*Daně jsou placeny pravidelně v určitých intervalech nebo při určitých okolnostech. Daň je platbou: nenávratnou, nedobrovolnou, neúčelovou, opakovanou, ve prospěch veřejného rozpočtu.*“³

Poplatník

Poplatníkem je taková osoba, jejíž příjmy nebo majetek jsou přímou cestou podrobeny dani. Zjednodušeně by se dalo říci, že poplatník je ten, kdo daň platí.

Plátce

Za plátce daně je považován ten, který odvádí správci daně daň vybranou od poplatníků. Je tedy možné částečně tvrdit, že daň platí poplatník prostřednictvím plátce, který ji odvádí.

Daňový rezident

Pojem daňový rezident upřesňují hned dvě klíčové publikace. ZDP a SZDZ. Nejprve se tedy podívejme, co říká ZDP. Ten v § 2 zdůrazňuje, že k získání titulu daňový rezident je zapotřebí splňovat některé z kritérií:

³ *Daně z příjmů*. [online]. 2009 [cit. 2012-05-02]. Dostupné z: <http://www.podnikatel.cz/specially/dane-z-prijmu/>.

- v prvním případě mít na území ČR bydliště⁴
- obvykle se na území ČR zdržovat, což doslova znamená pobývat na území ČR alespoň 183 dní v jednom kalendářním roce buď souvisle, nebo v několika obdobích⁵

Pokud by nastal případ, že poplatník má příjmy z více států, se kterými ČR nemá SZDZ a rezidentství by podle daňových zákonů vzniklo v obou státech, bere se v úvahu rozlišení dle mezinárodních smluv. V těchto případech jsou dána mírně odlišná kritéria kontinuálně spojená k daňové rezidenci, než při pohledu dle ZDP:

- stálý byt - V případě, že poplatník má stálý byt ve více státech, rezidentství nelze jednoznačně nelze určit. Na řadu tak přichází posouzení střediska životních zájmů.
- středisko životních zájmů - „*Za něj se považuje stát, ve kterém má poplatník osobní a hospodářské vztahy. V tomto případě se bere ohled na rodinné a společenské vztahy poplatníka. Správce daně v tomto případě posuzuje, ve kterém státě se nachází poplatníková rodina, ve kterém smluvním státě poplatník vykonává zaměstnání či ve kterém smluvním státě se nachází jeho majetek. Správce daně často přihlíží i k dalším podpůrným kritériím, jako např. stát, ve kterém má poplatník vedeny bankovní účty, nebo stát, který vydal poplatníkovi řidičský průkaz, atd.*“⁶

Pokud nelze jednoznačně stanovit středisko životních zájmů, pokročí se ke zjištění místa, kde se poplatník obvykle zdržuje.

⁴ Za bydliště je považováno místo, které je chápáno jako stálý byt s jednoznačným úmyslem se trvale v tomto bytě zdržovat. Za stálý byt tedy nelze považovat studentské koleje, pobyty při pracovních cestách apod.

⁵ SKALICKÁ, H. *Mezinárodní daňové vztahy (100 otázek a odpovědí z praxe)*. Praha: Wolters Kluwer, 2010. 144 s. ISBN 978-80-7357-484-0, s. 32.

⁶ NERUDOVÁ, D. *Zdaňování příjmů rezidenta České republiky ze zdrojů v zahraničí*. [online]. 2007 [cit. 2012-05-11]. Dostupné z: [http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d1929v2690-zdanovani-prijmu-rezidenta-ceske-republiky-ze-zdroju-v-zah/?search_query=\\$issue=1132](http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d1929v2690-zdanovani-prijmu-rezidenta-ceske-republiky-ze-zdroju-v-zah/?search_query=$issue=1132).

- místo, kde se poplatník obvykle zdržuje - což je samozřejmě věc poměrně složitá na dokázání. Evropa tíhne směrem ke sjednocení a hranice se otevírají. Možné prokázání podle data razítek na cestovních pasech tak nepřípadá v úvahu. Problém nastává většinou v případech, kdy poplatník má zvykem v letních a podzimních měsících pobývat v jednom státě a přes jaro až zimu ve státě druhém.
- státní občanství
- řešení dohodou - Na řadu přicházejí Ministerstva financí, která se musí dohodnout a vyřknout konečný ortel, ve kterém státě získá poplatník daňové rezidentství.

Daňový nerezident

U určení daňového nerezidenta se postupuje z logiky věci tak, že pokud poplatník nesplňuje kritéria daňového rezidentství, je určen za daňového nerezidenta. Podle ZDP je tedy zřejmé, že za nerezidenta neboli non-rezidenta je osoba, která nemá na území ČR bydliště a ani se zde obvykle nezdržuje.

Za daňového nerezidenta se považuje ale i osoba, která splňuje jednu ze dvou podmínek daňového rezidentství v ČR stanovenou v ZDP, pakliže podle kritérií mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění je považována za daňového rezidenta druhého státu.⁷

⁷ *Daňový nerezident*. [online]. 2010 [cit. 2012-04-25]. Dostupné z: <http://www.pracovniradce.cz/mzdy-cz/dane/237-daovy-nerezident>.

2 DANĚ Z PŘÍJMŮ FYZICKÝCH OSOB

V této části se seznámíme se všemi druhy peněžních i nepeněžních příjmů a upozorníme na takové, které se za příjem nepovažují. Nastíněno bude schéma, jakým se postupuje při zdanění těchto příjmů. Zcela záměrně nebudou upozaděny ani prostředky, jenž je možno upotřebit za účelem optimalizace výsledné daňové povinnosti. Zejména z této kapitoly se bude vycházet u praktické části. Z tohoto důvodu je její prostudování zásadní.

2.1 Příjmy ze závislé činnosti a funkční požitky

Příjmy ze závislé činnosti a funkční požitky spadají do § 6 ZDP. Patří mezi ně:

- *„příjmy ze současného nebo dřívějšího pracovněprávního, služebního nebo členského poměru a obdobného poměru, v nichž poplatník při výkonu práce pro plátce příjmu je povinen dbát příkazů plátce. Těmito příjmy se rozumějí i příjmy za práci žáků a studentů z praktického výcviku,*
- *příjmy za práci členů družstev, společníků a jednatelů společností s ručením omezeným a komanditistů komanditních společností, a to i když nejsou povinni při výkonu práce pro družstvo nebo společnost dbát příkazů plátce a příjmy za práci likvidátorů,*
- *odměny členů statutárních orgánů a dalších orgánů právnických osob, nebo*
- *příjmy plynoucí v souvislosti se současným, budoucím nebo dřívějším výkonem závislé činnosti nebo funkce bez ohledu na to, zda plynou od plátce, u kterého poplatník vykonává závislou činnost nebo funkci, nebo od plátce, u kterého poplatník závislou činnost nebo funkci nevykonává.“*

Aby nedošlo k mýlce, je na místě poznamenat, jaké příjmy se nepovažují za příjmy ze závislé činnosti. Řeč je především o náhradách cestovních výdajů, které může

zaměstnavatel poskytnout svému zaměstnanci na služební cestu, pokud nepřekročí míru stanovenou zákonem⁸.

Dani nepodléhá ani nepeněžní příjem v podobě ochranných pracovních prostředků, pomůcek a věcí materiálně a významově s nimi přímo spojenými. Včetně nákladů na jejich udržování. Sporná je otázka kolem pracovního oblečení dané zaměstnanci, rovněž nepodléhajícímu dani. Firmám se obecně doporučuje jednoznačně stanovit kupříkladu v interních směrnících, co je považováno za pracovní oblečení tak, aby se vyhnulo případným sporům se správcem daně.

Ve společnostech se zaměřením na stavební a montážní průmysl se pak často objevují i náhrady za opotřebení náradí, spadajícího do osobního vlastnictví zaměstnance, pokud jej používal pro výkon práce pro zaměstnavatele.

2.2 Příjmy z podnikání

V § 7 ZDP se nachází výčet příjmů z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti. Z globálního pohledu dělíme je dělíme na:

- příjmy ze zemědělské výroby, lesního a vodního hospodářství⁹
- příjmy ze živnosti¹⁰
- podíly společníků veřejné obchodní společnosti a komplementářů komanditní společnosti na zisku
- příjmy z jiného podnikání podle zvláštních předpisů.

⁸ Cestovní náhrady jsou částí zákona č. 262/2006 Sb., zákoníku práce.

⁹ Podnikáním v zemědělství se podrobně zabývá § 2e zákona č. 252/1997 Sb., o zemědělství, ve znění zákona č. 85/2004 Sb.

¹⁰ Živnostenské podnikání mapuje zákon č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání (živnostenský zákon).

2.2.1 Výdaje

Pokud má poplatník skutečně vynaložené výdaje, které přímo vedly k zajištění příjmů podle § 7 ZDP může si je uplatnit a v konečném důsledku zaplatit menší daň.

V opačném případě se může opřít o ZDP, který v §7 odst. 7. dává možnost uplatnění paušálních výdajů.

Uplatnění obou způsobů výdajů může na území ČR díky novele ZDP - zákona č. 216/2009 Sb. také využít podle **§ 36 odst. 7 ZDP** rezident některého ze států EU a EHP prostoru, a to na příjmy z **§ 22 odst. 1 písm. c), f) nebo g) bodů 1, 2, 4, 5, 6 nebo 12 ZDP**, což až do roku 2009 nebylo možné.

Tab. 1: Procentuální možnost využití paušálových výdajů za rok 2011 (zdroj: Výdajové paušály za rok 2011. [online]. 2012 [cit. 2001-01-15]. Dostupné z: <http://finexpert.e15.cz/vydajove-pausaly-za-rok-2011>.)

Příjmy z/ze	výdajový paušál
zemědělské výroby, lesního a vodního hospodářství	80 %
řemeslných živností	80 %
ostatních živností	60 %
jiného podnikání podle zvláštních předpisů	40 %
užití nebo poskytnutí práv z průmyslového nebo jiného duševního vlastnictví	40 %
autorských práv včetně práv příbuzných právu autorskému	40 %
výkonu nezávislého povolání, které není živností ani podnikáním podle zvláštních předpisů	40 %
znalce, tlumočníka, zprostředkovatele kolektivních sporů	40 %
zprostředkovatele kolektivních a hromadných smluv podle autorského zákona	40 %
rozhodce za činnost podle zvláštních právních předpisů	40 %
činnosti insolvenčního správce	40 %
činnosti předběžného insolvenčního správce, zástupce insolvenčního správce	40 %

2.3 Příjmy z kapitálového majetku

Neprávem opomíjeným nesmí zůstat ani příjmy z kapitálového majetku. Jejich taxativní výčet předkládá § 8 ZDP. Pro potřeby bakalářské práce plně postačuje přehled těch nejdůležitějších.

Do této charakteristiky zapadají podíly na zisku na akciové společnosti, společnosti s ručením omezeným nebo komanditní společnosti. Úroky a jiné výnosy z vkladních listů nebo z peněžních prostředků na vkladovém účtu.¹¹

2.4 Příjmy z pronájmu

Příjmy z pronájmu se řídí § 9 ZDP. Jak již z názvu vyplývá, počítá se s příjmy z pronájmu nemovitostí, bytů nebo jejich částí a s příjmy z pronájmu movitých věcí. Výjimku tvoří nahodilý příležitostný pronájem. K příjmům z pronájem movitých či nemovitých věcí lze uplatnit výdajový paušál ve výši 30 %.

2.5 Ostatní příjmy

Do ostatních příjmů zařadíme právě příležitostný pronájem, jak velí § 9 ZDP. S mírným nadhledem lze tvrdit, že do ostatních příjmů patří všechny příjmy, které vycházejí z příležitostné činnosti a činnosti při které dochází k navyšování majetku. Namátkou výhry v loteriích nebo ceny z veřejných soutěží.

Zdaňovány jsou však jen příjmy, jejichž roční úhrn u poplatníka nepřekročí hranici 20,000 Kč.

2.6 Základ daně u fyzických osob

Základ daně je součtem příjmů a výdajů z § 6 až 10 dle ZDP. Přičemž, pokud by součet příjmů a výdajů z § 7 až 10 byl záporný, pak se za základ daně považuje součet příjmů podle § 6.

¹¹ *Příjmy z kapitálového majetku.* [online]. 2008 [cit. 2012-04-25]. Dostupné z: <http://www.mesec.cz/dane/dan-z-prijmu/pruvodce/prijmy-z-kapitaloveho-majetku/>.

2.7 Sazba daně

Daň fyzických osob ze základu daně sníženého o nezdanitelnou část základu daně a o odčitatelné položky od základu daně zaokrouhleného na celá sta Kč dolů činí podle § 16 ZDP 15 %.

2.8 Slevy na dani

§ 35 ZDP patří jistě k nejvyhledávanějším a nejoblíbenějším paragrafům. Skýtá totiž částky, které je možno odečíst od vypočítané daně, která se musí odvést.

Sleva na poplatníka

Za rok 2011 byla podle § 35ba odst. 1 písm. a) ZDP jako sleva na poplatníka stanovena částka 23,640 Kč. Jde o slevu, kterou může využít například i důchodce nebo ten, kdo podnikal pouze 1 měsíc v roce, a to v plné výši. Slevu může využít jak daňový rezident, tak i daňový nerezident.

Sleva na manžela/manželku

Tuto slevu lze uplatnit jen za předpokladu, když manžel/ka ve zdaňovacím období nemá vyšší příjmy než 68,000 Kč. Výše slevy na manžela/manželku je v roce 2011 24,840 Kč za rok. Uvádí to § 35ba odst. 1 písm. b) ZDP Částka se přepočítává poměrně vzhledem k tomu kolik měsíců daná skutečnost platila. Platí pravidlo, že daňový nerezident si slevu na manžela-manželku může uplatnit, pokud jeho příjmy ze zdrojů na území ČR tvoří minimálně 90 % všech příjmů.

Sleva na dítě

Slevu na jedno dítě¹² podle § 35c odst. 1 ZDP ve výši 11,604 Kč za rok si může uplatnit podle právé jeden z manželů. Pokud je dítě vyživováno pouze část roku, je třeba vypočítat poměrnou částku, jež lze odečíst. Pokud by příjmy nedosahovaly výše této

¹² Za dítě je dle ZDP považováno nezletilé dítě do 15ti let, nebo zletilé dítě do 26 let, které se soustavně připravuje na budoucí povolání, nebo tak nemůže vykonávat ze zdravotních důvodů.

slevy, vzniká poplatníkovi daňový bonus, což je přeplatek, který bude do maximální výše 52,000 Kč poplatníkovi vrácen. Totožná situace jako u slevy na manželku platí pro daňové nerezidenty. K upotřebení slevy na dítě je nutné splňovat podmínku 90 % příjmů ze zdrojů na území ČR.

Sleva na studenta

Slevu na studenta dle § 35ba odst. 1 písm. f) ZDP může využít ten, jenž se soustavně připravuje na budoucí povolání studiem, a to do dovršení věku 26 let nebo do 28 let po dobu studia prezenční formy doktorského studijního programu. Za rok 2011 činí 4,020 Kč.

Sleva pro držitele ZTP/P

Při invaliditě I. a II. stupně si lze uplatnit slevu ve výši 2,520 Kč za rok. Pro případ těžšího stupně invalidity, třetího, jde o 5,040 Kč.¹³ Pokud je poplatník držitelem průkazu ZTP/P, uplatní si na základě § 35ba odst. 1 písm. e) ZDP slevu ve výši 16,140 Kč. Daňový nerezident může použít tyto slevy pokud jeho příjmy ze zdrojů na území ČR činí nejméně 90 % celkových příjmů.

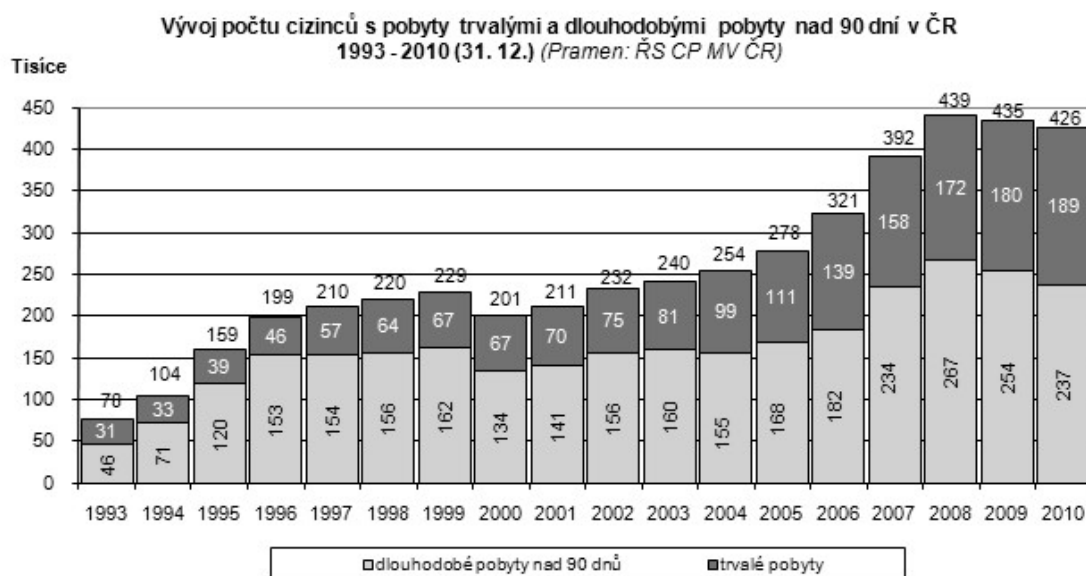
¹³ ŠEBKOVÁ, M. *Sleva pro držitele ZTP/P*. [online]. 2011 [cit. 2012-01-14]. Dostupné z: <http://www.podnikatelskyweb.cz/sleva-pro-drzitele-ztpp/>.

3 ZDAŇOVÁNÍ CIZINCŮ

Definice pojmu cizinec, státy EU a EHP, stálá provozovna. Všechny tyto pojmy je nutné mít naprosto přesné rozklíčované, aby bylo možné přistoupit ke SZDZ a metodám, díky nimž je dvojí zdanění zamezeno či omezeno. Kapitola číslo 3 poskytuje informace, jejichž využití pro příklady z praxe je nedožrnné.

3.1 Cizinec

Předně je nutné z hlediska zdaňování cizinců definovat, kdo se vůbec za cizince považuje. „Cizincem se rozumí fyzická osoba, která není státním občanem ČR, včetně občana EU.“¹⁴



Graf 1: Vývoj počtu cizinců od 1993-2010 (zdroj: Cizinci: Počet cizinců. [online]. 2011 [cit. 2012-02-21]. Dostupné z: http://www.czso.cz/csu/cizinci.nsf/kapitola/ciz_pocet_cizincu.)

Z uvedeného přehledu je patrné, že téma cizinců a jejich zdaňování nemůže být zanedbáno. Počet cizinců v ČR rok od roku stoupá a s ním i přímo úměrně důležitost tohoto tématu. Domněnka, že cizinec je automaticky daňovým nerezidentem a nelze být

¹⁴ Zákon č. 326/1999 Sb., o pobytu cizinců na území České republiky.

brán jinak, je mylná. Cizinci, kteří mají na území ČR bydliště nebo se zde obvykle zdržují více než 183 dnů během zdaňovacího roku jsou považováni na daňové rezidenty ČR.

„Cizinci, kteří pobývají v ČR, mohou být podle SZDZ daňovými rezidenty v ČR nebo daňovými rezidenty v zemi svého původu, případně jiné zemi.“¹⁵

3.2 Státy EU a EHP

EU je společenství států, jejichž vznik se vztahuje k roku 1952 za účasti států Belgie, Francie, Itálie, Lucembursko, Německo a Nizozemsko. O dvacet jedna let později se přidali další tři země – Irsko, Dánsko, Spojené království Velké Británie. Roku 1981 se připojilo i Řecko. Pět let čekání vzalo za své při vstupu dalších účastníků – dua Portugalsko, Španělsko. V roce 1995 se k severským státům Finsko, Švédsko přibralo i Rakousko.¹⁶

Největší vlnu příchodu nových zemí zaznamenal rok 2004. Lotyšsko, Kypr, Litva, ČR, Estonsko, Polsko, Maďarsko, Malta, Slovensko, Slovinsko. Sedmadvacítku účastníků dovršili v roce 2007 Bulhaři a Rumuni.¹⁷

K faktickému vytvoření EHP došlo počátkem roku 1994. Vzhledem k této tématice je nutné brát v úvahu tři státy – Norsko, Island a Lichtenštejnsko.

3.3 Dvojí zdanění

O dvojím zdanění se hovoří tehdy, když je jeden předmět daně více než jednou podroben zdanění stejnou nebo podobnou daní.¹⁸

¹⁵ VYŠKOVSKÁ, M. *Cizinci a daně*. 3. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2011. 204 s. ISBN 80-7357-663-9, s. 123.

¹⁶ *Jednotlivé země*. [online]. 2009 [cit. 2012-02-23]. Dostupné z: http://europa.eu/about-eu/countries/index_cs.htm.

¹⁷ Tamtéž.

Aby byl pojem jasně strukturalizován, jsou uznávány dvě základní vnímání dvojího zdanění:

Vnitrostátní dvojí zdanění. Jak již z názvu vyplývá, tento typ zdanění vzniká v rámci jednoho státu. „*Příkladem vnitrostátního dvojího zdanění v ČR může být zdanění podílu na zisku. Společnost, která generuje zisk a rozhodne se pro výplatu podílu na zisku, nejprve své výnosy zdaní daní z příjmu právnických osob. Výplata podílu není daňově účinný náklad, takže se výplata realizuje ze zdaněného zisku. Je-li příjemcem podílu na zisku fyzická osoba, podléhá vyplacený podíl daní z příjmu fyzických osob. Je-li příjemcem podílu na zisku právnická osoba, podléhá u příjemce daní z příjmu právnických osob. (Výplata podílu na zisku nepodléhá zdanění jen v případě, že je podíl vyplácen mateřské společnosti, neboť u ní je tento příjem od zdanění osvobozen.)*“¹⁹

Mezinárodní dvojí zdanění. Pro účely bakalářské práce je klíčovější právě mezinárodní dvojí zdanění. Cílem je takovému zdanění se vyhnout. Je evidentní, že k takovému zdanění dochází když fyzická nebo právnická osoba, která je rezidentem jednoho státu, má i další příjmy ze zdrojů v dalším státě.

3.4 Stálá provozovna

V první řadě je důležité zmínit, že stálá provozovna se nezakládá, ale pouze a výhradně vzniká. Nemůže vzniknout daňovému rezidentu, jde o pojem, který je spjat s daňovým nerezidentem. Jeho vznik je vymezen v Modelové smlouvě OECD a v ZDP.²⁰

Právě v ZDP se stálou provozovnou podle § 22 odst. 2 rozumí místo k výkonu činností daňových nerezidentů na území ČR. Může se jednat o dílnu, místo prodeje, kancelář či staveniště.

¹⁸ RYLOVÁ, Z. *Mezinárodní dvojí zdanění*. 3. rozš. vyd. Olomouc: ANAG, 2009. 424 s. ISBN 978-80-7263-511-5, s. 11.

¹⁹ Tamtéž, s. 12.

²⁰ SKALICKÁ, H. *Mezinárodní daňové vztahy*. 2. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2011. 188 s. ISBN 978-80-7357-677-6, s. 39.

Staveniště, místo provádění stavebně montážních projektů a dále poskytování činností a služeb uvedených v § 22 odst. 1 písm. c) a f) bod 1 ZDP se považují za stálou provozovnu, pokud jejich doba trvání přesáhne hranici šest měsíců, a to v jakémkoliv období 12 kalendářních měsíců po sobě jdoucích.

Za stálou provozovnu se považuje i proces, kdy osoba jedná na území ČR v zastoupení daňového rezidenta a má oprávnění uzavírat smlouvy.

Modelová smlouva OECD pak zjednodušuje definiční proces a stálou provozovnu podle článku 5 odst. 1 vnímá jako trvalé místo k podnikání, kde nebo jehož prostřednictvím je provozována činnost podniku.

3.5 Metody zamezení dvojího zdanění

Aby se v co největší míře zamezilo dvojímu zdanění, vyvinuly se dvě základní uznávané metody zamezení dvojího zdanění. Metoda vynětí a metoda zápočtu. Obé se ještě dělí na dvě různé podkategorie. Metoda vynětí je rozdělena na metodu úplného vynětí a metodu vynětí s výhradou progresu. Metoda zápočtu nabízí buď zápočet prostý, nebo úplný.

V případě **metody úplného vynětí** se nepřihlíží k příjmům rezidenta, které dosáhl v zahraničí. Tyto příjmy se zkrátka vyjmou z celkového základu daně a výsledná daň jimi není jakkoli ovlivněna. Jedná se spíše o výjimečně používaný způsob, který je k vidění zřídka. Jedním z existujících příkladů je smlouva mezi Československou socialistickou republikou a Brazílskou federativní republikou z roku 1991.

Metoda vynětí s výhradou progresu je pružnější a uplatňuje se u některých příjmů ze závislé činnosti a u zdanění stálých provozoven. Příjem ze zahraničí se sice obdobně nezahrnuje do základu daně, ale poslouží k výpočtu koeficientu daňové sazby. Ta se vypočítá poměrově, zprůměrováním, k celkovým příjmům, ale uplatní se pouze na příjmy po vynětí příjmů ze zahraničí. Z logiky věci tedy vyplývá, že uvedené schéma má smysl pouze v případě progresivní sazby daně. V případě tradiční lineární se rozdíl oproti metodě úplného vynětí nemůže projevit.

Matematicky se dá tento styl výpočtu koeficientu vyjádřit jako podíl daně vypočítané z celkových příjmů a výsledného základu daně.

Od zdaňovacího období 2008 je českému poplatníkovi prostřednictvím ZDP § 38f odst. 4 povoleno použití této metody, a to sice pro příjmy ze závislé činnosti za předpokladu splnění tří základních podmínek:

- příjem plyne ze smluvního státu,
- příjem plyne od zaměstnavatele - rezidenta smluvního státu nebo od českého rezidenta majícího ve smluvním státě stálou provozovnu,
- příjem byl v tomto státě zdaněn.

Poplatník má právo zvolit, zda se mu v jednotlivých případech vyplatí použití metody vynětí s výhradou progrese. Pokud ne, postupuje dle § 38f odst. 1 ZDP „*podle příslušných ustanovení smluv o zamezení dvojího zdanění, jimiž je ČR vázána.*“

Zápočet prostý už nevyjímá příjmy zdaněné v zahraničí. V celé výši je započítána do základu daně, ale má právo si odečíst daň v tamější zemi zaplacenou od daně, kterou dluží českému správci daně. U prostého zápočtu lze použít pouze takovou část zahraniční daně, která by přímo korespondovala zahraničnímu příjmu, kdyby nebyl zahraničním ale z území státu rezidentství. Co je pro účely bakalářské práce nejpodstatnější - zápočet prostý je primární metodou zamezení dvojího zdanění mezi **ČR a Francií** respektive **ČR a Slovenskem**.

Zápočet úplný je pro ČR jednoznačně méně výhodný, neboť od daně, která má být zaplacená v ČR se prostě a jednoduše odečte do určité hranice daň zaplacená v zahraničí.

Zápočty daní ze zahraničí lze uplatnit maximálně do výše daně, která vznikla v ČR. Pokud je daň ze zahraničí vyšší, český daňový rezident má právo tento přebytek uplatnit jako daňově uznatelný výdaj, a to v následujícím zdaňovacím období.²¹

²¹ VYŠKOVSKÁ, M. *Cizinci a daně*. 3. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2011. 204 s. ISBN 80-7357-663-9, s.125.

3.5.1 Metody zamezení dvojího zdanění s nesmluvními státy

Metody úplného vynětí, vynětí s výhradou progrese i metody zápočtu prostého nebo úplného se používají ve vztahu ke státům, s nimiž má ČR SZDZ.

I pro příjmy z nesmluvních států má ale pro české daňové rezidenty v zásobě výhodu. Daň zaplacenou v takovém státě si může poplatník v plné výši odečíst od základu daně. U příjmů ze závislé činnosti tak může učinit již ve zdaňovacím období, kdy příjem vznikl, a u ostatních druhů příjmů tak udělá v následujícím zdaňovacím cyklu.²²

3.6 Smlouvy o zamezení dvojího zdanění

Smlouvy o zamezení dvojího zdanění jsou mezinárodními smlouvami. Přímo v § 37 ZDP se říká, že ustanovení zákona se použije jen v případě, kdy mezinárodní smlouva, jíž je ČR vázáno, nestanoví jinak. Z toho vyplývá, že SZDZ, které má ČR uzavřeny se 78 státy, jsou vnitrostátním zákonům nadřazeny.

3.6.1 Vzorové modely

Hovoříme-li o struktuře a obsahu smluv o zamezení dvojího zdanění, upozorníme na Vzorovou smlouvu OECD²³, která patří k nejvýznamnějším dokumentům v oblasti dvojího zdanění a podle by měly být všechny smlouvy sjednávány. Ostatně samotná rada OECD²⁴ doporučuje státům při uzavírání nových smluv či renovaci těch současných, brát Vzorovou smlouvu OECD jako obecný návod.

Vzorová smlouva OECD z oblasti daní z příjmů a majetku se přednostně koncentruje na oblast zdanění příjmů v místě bydliště poplatníka. Uzavírá se mezi zeměmi s rovnocennou hospodářskou úrovní.

²² VYŠKOVSKÁ, M. *Cizinci a daně*. 3. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2011. 204 s. ISBN 80-7357-663-9, s.127.

²³ OECD Model Tax Convention on Income and Capital.

²⁴ Rada OECD je jejím nejvyšším orgánem, v němž má každá členská země jednoho zástupce

Existuje také Vzorová smlouva OSN,²⁵ zaměřená na zdanění příjmů ve státě zdroje. Používá se ke smlouvám mezi vyspělými a rozvojovými zeměmi.²⁶

3.6.2 Struktura smluv o zamezení dvojího zdanění

Existence vzorových smluv je naprosto klíčovým pomocníkem pro tvorbu nových smluv. Uvědomme si, že každý stát má svůj základní model a systém zdanění, který je jedinečný. Proto není jednoduché sladit ho v případě spolupráce dvou států. Právě vzorové smlouvy umožňují jistou harmonizaci těchto aspektů. Za obecně uznávanou strukturu je uznávána ta z Modelové smlouvy OECD.

Ta je rozdělena do 31 článků, z nichž prvních 5 definují obecné pojmy jako rezident, stálá provozovna apod. Článek 6 až 21 stanovuje pro odlišné druhy příjmů práva k jejich zdanění ve státě zdroje nebo sídla nebo státu rezidence. Článek 24 otevírá téma zákazu diskriminace, kde je hlavním účelem zabránění nerovnému zacházení. Další články napomáhají řešením případů dohodou nebo s výměnou informací. Samozřejmostí jsou i závěrečné články s obsahem témat územní působnosti, vstupu v platnost a výpověď.

3.7 SZDZ s Francií

Počátky spolupráce v oblasti zamezení dvojího zdanění s Francií sahají až do 70. let 20. století. V polovině roku 1973 byla podepsána první SZDZ mezi ČR a Francií²⁷. Po více než třiceti letech vstoupila v platnost nová. Podepsaná za vládu ČR tehdejším místopředsedou vlády a ministrem zahraničních věcí, Cyrilem Svobodou, a ministrem zahraničních věcí Francie, Dominique de Villepinem. Smlouva doznala celé řady změn a účinností nabyla dnem 1.1.2006.

²⁵ United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries

²⁶ SOJKA, V. *Mezinárodní zdanění příjmů: Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o dani z příjmu*. 2008. 326 s. ISBN 978-80-7357-3546, s. 218.

²⁷ Smlouva mezi vládou České republiky a vládou Francouzské republiky o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku, zveřejněná pod č. 79/2005 Sb.m.s.

Stálá provozovna je článkem číslo 5. U provozoven, které se váží ke splnění časového testu jako například staveniště, se sleduje období, na území druhého státu musí působit více než 12 měsíců. Taková stálá provozovna je pak vnímána za staveništní. To u dřívější podoby smlouvy nebylo možné. Prvotní smlouva neumožňovala zdanit tyto příjmy ve státě zdroje.

U službových stálých provozoven je tento časový test definována jiným způsobem. Na území druhého státu je třeba působit nejméně devět měsíců v patnáctiměsíčním období.

Zajímavá novinka přišla na svět i s akciemi a obdobných **práv na společnostech**. Pokud jsou aktiva společnosti z alespoň 50 % nemovitým majetkem, pak jsou příjmy z prodeje těchto práv zdanitelné ve státě, kde je tento majetek umístěn.²⁸

Článek 10 o **dividendách** vnímá dvě odlišné struktury příjmů z dividend rezidenta jednoho státu, který je pobírá od společnosti, která je rezidentem druhého státu:

- Pokud skutečný vlastník dividend je společnost - rezident jednoho státu - a má alespoň 25 % kapitálu společnosti - rezidenta druhého státu - pak je ve státě zdroje sazba pro daň z takového příjmu 0 %.
- V ostatních případech se příjem daní ve státě zdroje 10 %.

Dříve byla stanovena jednotná sazba 10 % pro všechny případy.

Pozměněna byl i dřívější verze článku 12 - **Licenční poplatky**. Jednotná sazba 5 % byla opět rozvrstvena do více částí. Právo na zdanění příjmů z druhého státu, má stát rezidentství poplatníka, kromě kulturních licenčních poplatků:

- U průmyslových licenčních poplatků 10 %,
- u příjmů z nájmu movitých věcí 5%.

Pro praktickou stránku věcí je největší důraz kladen na článek 23 - **Vyloučení dvojího zdanění** - smlouvy o zamezení dvojího zdanění s Francií, jejíž odstavec číslo 2 tvrdí,

²⁸ FIALKOVÁ, L. a POVOLNÁ Z. *Nová smlouva o zamezení dvojího zdanění s Francií*. [online]. 2005 [cit. 2012-05-12]. Dostupné z: <http://www.epravo.cz/top/clanky/nova-smlouva-o-zamezeni-dvojeho-zdaneni-s-francii-34750.html>.

že: „Česká republika může při ukládání daní svým rezidentům zahrnout do daňového základu, ze kterého se takové daně ukládají, části příjmu nebo majetku, které mohou být v souladu s ustanovením této smlouvy rovněž zdaněny ve Francii, avšak povolí snížit částku daně vypočtenou z takového základu o částku rovnající se dani zaplacené ve Francii. Částka, o kterou se daň sníží však nepřesáhne tu část české daně vypočtené před jejím snížením, která poměrně připadá na příjmy nebo majetek, které mohou být v souladu s ustanovením této smlouvy zdaněny ve Francii.“

Znamená to, že pro zamezení dvojího zdanění se používá **metoda prostého zápočtu**. Metoda vynětí s výhradou progrese se používá jen u příjmů, které podléhají zdanění pouze a jen ve Francii. Jako příklad může posloužit například příjem dle článku 19 - **Věřejné funkce**, odst. 1 písm. a): „Odměny, jiné než penze, vyplacené jedním smluvním státem nebo místním úřadem tohoto státu fyzické osobě za služby prokazované tomuto státu nebo úřadu, podléhají zdanění jen v tomto státě.“

3.8 SZDZ se Slovenskem

Dřívější SZDZ ČR se Slovenskou republikou č. 257/1993 Sb. byla nahrazena novou, která vstoupila v platnost 14.7.2003 a je účinná od 1.1.2004²⁹.

Pozornost se upíná k článku 22, **Vyloučení dvojího zdanění**. Odstavec č.1 tohoto článku smlouvy o zamezení dvojího zdanění se Slovenskem usměřňuje, kterou metodu zamezení dvojího zdanění, je zapotřebí použít: „Jestliže rezident jednoho smluvního státu pobírá příjem nebo vlastní majetek, který může být v souladu s ustanoveními této smlouvy zdaněn ve druhém smluvním státě, prvně zmíněný stát povolí snížit daň z příjmů nebo majetku tohoto rezidenta o částku rovnající se dani z příjmu či majetku zaplacené v tomto druhém státě. Částka, o kterou se daň sníží, však v žádném případě nepřesáhne tu část daně z příjmů nebo z majetku, vypočtené před jejím snížením, která poměrně připadá, podle toho o jaký případ jde, na příjmy nebo majetek, které mohou být zdaněny v tomto druhém státě.“

²⁹ Smlouva mezi Českou republikou a Slovenskou republikou o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a majetku, zveřejněná pod č. 100/2003 Sb.m.s.

Z článku 22 vyplývá, že jako jedinou uznávanou metodou je stejně jako u vztahu Francie a ČR **prostý zápočet**. Avšak neplatí to u všech případů. Při výpočtu daně z příjmů z ČR mohou daňový rezidenti počítat i s těmi příjmy, které jsou na území ČR od zdanění osvobozeny. V těchto případech se tedy může použít i **metoda vynětí s progresí**. V praxi se ale setkáme v převážné míře s prostým zápočtem.

V článku 23 s názvem **Zásada rovného nakládání** je apelováno na zákaz diskriminace. Se stánými příslušníky prvního státu nesmí být nakládáno ve druhém státě méně příznivě než s rezidenty druhého státu.³⁰

Nově byla také stanoven časový test pro vznik **službové stálé provozovny**, který stanovuje minimální hranici 6 měsíčního působení během dvanácti po sobě jdoucích měsíců. Pro vznik stálé provozovny u stavebních a montážních projektů musí být překonána lhůta 12 měsíců.

Článek číslo 10 o **Dividendách** v odstavci č. 2 smlouvy o zamezení dvojího zdanění se Slovenskem porovnává dvě sazby daně ve státě zdroje dle toho, kdo je příjemcem dividend:

- 5% sazbu daně z hrubé částky dividend, když vlastníkem je jiná než obchodní společnost, která přímo vlastní alespoň 10 % kapitálu,
- 15% sazbu z hrubé částky dividend ve všech ostatních případech.

Nová smlouva z roku 2003 také mění sazbu daně u **Licenčních poplatků** ve článku 12. Původních 5 % bylo navýšeno na současných 10 % u průmyslových patentů, které mohou být zdaněny v prvním státu - státu zdroje i ve druhém státu. Kulturní poplatky se ve státu zdroje od případného zdanění osvobozují.

O výborných vztazích se sousedy ze Slovenské republiky svědčí i článek 25 - **Výměna informací**. Počátkem roku 2004 si oba smluvní státy respektive jejich věcně příslušné úřady můžou vyměňovat informace o všech daních.³¹

³⁰ RYLOVÁ, Z. *Mezinárodní dvojí zdanění*. 3. rozš. vyd. Olomouc: ANAG, 2009. 424 s. ISBN 978-80-7263-511-5, s. 269.

3.9 Zajištění daně

K účelu zajištění daně se vychází z § 38e ZDP. Ten uvádí, že „*plátcí daně při výplatě, poukázání nebo připsání úhrady ve prospěch poplatníka jsou nejpozději v den, kdy o závazku účtují v souladu s platnými účetními předpisy, povinni srazit zajištění daně poplatníkům nerezidentům, kteří nejsou daňovými rezidenty členského státu Evropské unie nebo dalších států, které tvoří Evropský hospodářský prostor.*“

Výše zajištění daně přímo závisí na druhu příjmu. Zajišťuje se:

- 1 % z příjmů z prodeje investičních nástrojů dle zvláštního právního předpisu upravujícího podnikání na kapitálovém trhu³² a z příjmů z úhrad pohledávky nabyté postoupením,
- 10 % z příjmů ze zdrojů na území ČR, které jsou vyjmenovány v § 22 ZDP (viz. další kapitola).

K výjimkám, u kterých se neprovádí zajištění daně patří úhrady za zboží nebo služby uskutečněné v maloobchodě, kde prodejcem je daňový nerezident. Další takovou položkou je úhrada nájemného, které platí fyzické osoby. Musí se ale jednat o bytové prostory užívané k bydlení a činností s ním spojeným.

Výše zajištění daně se pak odvíjí od:

- sazby daně podle § 16 ZDP ze základu daně, sníženého o nezdanitelnou část základu daně podle § 15 téhož zákona a o odčitatelné položky od základu daně dle § 34 téhož zákona, veřejné obchodní společnosti nebo komanditní společnosti připadajícího na společníka veřejné obchodní společnosti nebo komplementáře komanditní společnosti, který je poplatníkem nerezidentem.

Částka zajištění daně, kterou odvádí plátce, se zaokrouhluje na celé koruny nahoru.

³¹ SOJKA, V. *Nová smlouva o zamezení dvojího zdanění se Slovenskem*. [online]. 2012 [cit. 2012-04-20]. Dostupné z: <http://www.kodap.cz/cz/periodika/kodap-vas-pritel/nova-smlouva-o-zamezeni-dvojeho-zdaneni-se-slovenskem.html>.

³² Zákon č. 256/2004 Sb., o podnikání na kapitálovém trhu.

Pokud příjem podléhá **záloze na daň** z příjmu ze závislé činnosti a funkčních požitků dle § 38h ZDP nemůže být o zajištění daně řeč. To stejné pravidlo platí pro případ srážkové neboli **zvláštní sazby daně** ve výši 15 % dle § 36 ZDP. Případy, kdy by byl příjem podroben srážkové dani nebo záloze na dani a následně byla z něj zajištěna daň není v souladu se zákonem.

Daň je potřeba v uvedených případech stanoveným způsobem srazit a zajistit. V opačném případě se musí počítat s **důsledky neprovedení zajištění daně**. Správce daně nejprve plátcí předepíše daň ve správné výši uhradit. Pokud ji plátce daně včas neodvede, bude to bráno jako dluh plátce.³³

Jedná se evidentně o lehce spekulativní položku. Správci daně se těžko prokazuje skutečnost, že plátce byl účasten události, která ho nutí zajistit řádným způsobem daň. Samotný průběh daňové kontroly není zákonem ani jinými právními předpisy upraven. Je to způsobené především velkou škálou specifičností a rozmanitostí jednotlivých daňových subjektů, ke kterým nelze přistupovat jednou a téže technikou daňové kontroly. Vždy se jedná o subjektivní způsob posuzování, které musí zachovat určitou míru objektivitu.³⁴

3.10 Důležitost určení zdroje příjmů

Poměrně jednoduchá situace nastává v případě zdanění cizinců daňových rezidentů ČR. V ČR se zdaňují se totiž jejichž příjmy celosvětové. Tím jsou myšleny příjmy ze zdrojů v ČR i ze zahraničních zdrojů. Mají tedy **neomezenou daňovou povinnost**.

Složitější je řešení zdanění příjmů u cizinců daňových nerezidentů. Ti zdaňují v ČR pouze příjmy ze zdrojů na tomtéž území. Z toho důvodu se u nich hovoří o **omezené daňové povinnosti**.

³³ VYŠKOVSKÁ, M. *Cizinci a daň*. 3. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2011. 204 s. ISBN 80-7357-663-9, s. 161-162.

³⁴ ZATLOUKAL, T. *Daňová kontrola v širších souvislostech*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2011, 352 s. ISBN 978-80-7400-366-0, s.111.

Úzce s tím souvisí § 22 ZDP, který rozděluje příjmy na dvě základní kategorie:

- příjmy, které jsou považovány za příjmy ze zdrojů na území ČR v každém případě, tedy bez ohledu na skutečnost, od koho nerezidentovi plynou,
- příjmy, které jsou považovány za příjmy ze zdrojů na území ČR pouze v případě, kdy jsou nerezidentovi placeny českými daňovými rezidenty nebo jsou hrazeny stálými provozovny daňových nerezidentů, které jsou umístěné na území ČR.³⁵

K příkladům na zdanění cizinců, kterým se bude zabývat kapitola č. 4 je nutné naprosto jasně znát příjmy mající zdroj v ČR bez ohledu na jejich plátce. Ty vyjmenovává § 22 odst. 1 písm a) – f), písm. h) ZDP:

- příjmy z činností vykonávaných prostřednictvím stálé provozovny,
- příjmy ze závislé činnosti vykonávané na území ČR,
- příjmy ze služeb, poradenství a zprostředkování na území ČR - s výjimkou provádění stavebně montážních projektů,
- příjmy z prodeje a z užívání nemovitostí na území ČR,
- příjmy z nezávislé činnosti vykonávané na území ČR,³⁶
- příjmy z osobně vykonávané činnosti na území ČR veřejně vystupujícího umělce, sportovce, artisty,
- příjmy z převodu podílů v obchodních společnostech nebo družstvech, které mají sídlo na území ČR.

³⁵ VYŠKOVSKÁ, M. *Cizinci a daně*. 3. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2011. 204 s. ISBN 80-7357-663-9, s. 34-35.

³⁶ Například: Architekti, lékaři, právníci, vědci, daňoví či účetní poradci.

4 APLIKACE ZDANĚNÍ CIZINCŮ A NÁVRHY K OPTIMALIZACI JEJICH DAŇOVÉ POVINNOSTI

Po nastudování všech základních pojmů potřebných k řešení konkrétních hraničních případů u zdaňování cizinců je příhodné jejich aplikování do reality a reálných situací.

4.1 Určování daňové rezidence

Příklad 4.1.1

Pan Ján Gregúš se narodil v Žilině a má slovenské občanství. Celé dětství tam vyrůstal, poté se ve 20 letech přestěhoval do Bratislavy, kde si pořídil byt, který má stále ve svém vlastnictví a jezdí tam relaxovat. Nyní je mu 30 let a má českou přítelkyni. Pořídil si byt v Praze, ve kterém část roku pobývá. Přesný počet dnů však nelze jednoznačně vymezit, protože občas se stává, že část dne stráví na Slovensku a část dne za hranicemi svého rodiště. U české banky má zřízen svůj jediný bankovní účet, ze kterého živí své dítě, které má s přítelkyní žijící v Praze.

Řešení

Podle vnitrostátních zákonů je patrné, že pan Gregúš by mohl být považován za rezidenty v obou státech. Jak na Slovensku, tak i v ČR se zdržuje více jak 183 dnů a v obou zemích má i stálý byt. Protože však máme se Slovenskem SZDZ, rezidentství se určí podle ní.

První rozhodující kritérium je podle této smlouvy poloha stálého bytu. Ta v našem případě nerozhodne, o tom, jakého ze smluvních států bude rezidentem. Dalším rozhodujícím faktorem je posouzení střediska životních zájmů. To znamená, že kterému státu má užší osobní nebo hospodářské vztahy. Vzhledem k tomu, že má dítě s přítelkyní v Praze, kde má zřízen i bankovní účet, je jasné, že může být považován za daňového rezidenta ČR. Výslednému stanovisko nahrává i fakt, že byt v Žilině využívá pouze k odpočinku. Pan Ján Gregúš je tedy brán jako **rezident ČR**. Na Slovensku je na něj pohlíženo jako na nerezidenta.

Příklad 4.1.2

Uvažujme stále o panu Gregúšovi. Jen s tím rozdílem, že nemá žádnou přítelkyni ani dítě. Nemá k dispozici žádný bankovní účet. Byt má v Praze a v Žilině, kde střídavě působí. V obou městech má i práci v totožném rozsahu a náročnosti.

Řešení

V případě, kdy nerozhodne stálý byt, ani středisko životních či hospodářských zájmů (práci má v obou zemích rovnoměrně rozdělenou), se o slovo hlásí státní občanství. To má pan Gregúš slovenské, a tudíž je považován za **slovenského daňového rezidenta**. Pro český stát je nerezidentem.

Příklad 4.1.3

Paní Sophie Alcantaras je státním občanem Argentiny, odkud se počátkem roku 2009 přestěhovala do Brna, kde se věnuje i podnikání. Hodně času tráví na cestách mezi svým rodným francouzským městem Bordeaux a Brnem. Svůj byt má k dispozici v argentinském Corrientes a od roku 2010 i v Brně. Rodinu nemá a ani ji v nejbližších letech neplánuje založit.

Řešení

Jde o velmi specifickou situaci. Paní Sophie Alcantaras je státním občanem Argentiny. Státu z Jižní Ameriky, se kterým ČR nemá SZDZ. Rozhodující slovo má tedy ZDP. Paní Alcantaras bude titulována českým rezidentem v případě, kdy splní alespoň jednu z podmínek - bydliště na území ČR nebo pobývání v ČR nejméně 183 dní v kalendářním roce. Je nesporné, že bydlí v Brně a s největší pravděpodobností se i po většinu roku v jihomoravské metropoli zdržuje. Je tedy brána jako **daňová rezidentka ČR**. Důležité je poznamenat, že to nebrání tomu, aby byla zároveň i rezidentkou Argentiny. O tom rozhodnou tamější příslušné zákony. Je však jisté, že případnou daňovou povinnost z Argentiny si nemůže nikterak odečíst od daně, kterou má platit v ČR, kde má neomezenou daňovou povinnost. Může tak dojít ke dvojímu zdanění

jednoho příjmu. České zákony ji pouze umožní následující rok zahrnout „daň z Argentiny“ do daňově uznatelných nákladů v ČR.

4.2 Příjmy z užívání nemovitostí

Příklad 4.2.1

Francouzský občan, Thierry Blanc, který je rezidentem ČR, podniká v Olomouci, kde celý rok 2011 pronajímá 3 byty. Stará se o svého desetiletého syna, který navštěvuje tamější základní školu. Všechny má obsazené spolehlivými nájemci, kteří mu platí za pronájem bytové jednotky 12,000 Kč/měs., 14,000 Kč/měs. a 15,500 Kč/měs. Výdaje, které přímo vynaložil na dosažení těchto příjmů v roce 2011 činí 125,000 Kč.

Řešení

V případě, že je rezidentem ČR, jeho francouzské občanství nemá na daňovou povinnost vliv. Podle SZDZ s Francií bude francouzským nerezidentem. Svůj roční výdělek bude zdaňovat výhradně v ČR. Jeho příjmy z pronájmu bytových prostor spadají do § 9 ZDP. Podle § 9 odst. 4 ZDP si k takovým příjmům může uplatnit 30% výdajový paušál. Může, ale nemusí. Sám si určí variantu, která pro něj bude výhodnější.

Tab. 2: Výpočet daňové povinnosti pana Blanca, daňového rezidenta ČR, při použití skutečných výdajů (zdroj: vlastní vypracování)

Daňová povinnost v ČR	částka v Kč
Příjmy	498,000
Skutečné výdaje	125,000
Základ daně	373,000
Daň (§ 16)	55,950
Sleva na poplatníka (§ 35ba)	23,640
Sleva na dítě (§ 35c)	11,604
Výsledná daňová povinnost v ČR	20,706

Tab. 3: Výpočet daňové povinnosti pana Blanca, daňového rezidenta ČR, při použití paušálních výdajů (zdroj: vlastní vypracování)

Daňová povinnost v ČR	částka v Kč
Příjmy	498,000
Paušální výdaje (§ 9 odst.4)	149,400
Základ daně	348,600
Daň (§ 16)	52,290
Sleva na poplatníka (§ 35ba)	23,640
Sleva na dítě (§ 35c)	11,604
Výsledná daňová povinnost v ČR	17,046

Pan Blanc by měl za účelem minimalizace své daňové povinnosti využít možnosti paušálních výdajů, díky nimž bude výsledná daň o 3,660 Kč menší. V obou postupech využije slevy na poplatníka podle **§ 35ba ZDP** a slevu na svého desetiletého syna dle **§ 35c ZDP**.

Příklad 4.2.2

Jak by se ale situace změnila, kdyby pan Blanc byl rezidentem své rodné země Francie?

Řešení

SZDZ s Francií v článku 6 - Příjmy z nemovitého majetku - tvrdí, že pokud rezident Francie pobírá příjmy z nemovitého majetku umístěného v ČR, zdaní je právě na území ČR.

Jako český nerezident má povinnost zdanit pouze příjmy ze zdrojů na území ČR. Ty jsou taxativně vyjmenovány v **§ 22 ZDP**. Příjem nerezidentů z užívání nemovitostí nebo jejich části včetně bytů a jejich částí umístěných na území ČR je podle **odst. 1 písm. e)** vždy považován za příjem ze zdrojů na území ČR. Musí ho tedy v ČR podrobit dani z příjmu.

Pan Blanc si v souladu se SZDZ s Francií i ZDP od příjmů odečte náklady. Z příkladu 4.2.1 byla usouzena jako výhodnější varianta metoda paušálních výdajů.

Tab. 4: Výpočet daňové povinnosti pana Blanca, daňového rezidenta Francie (zdroj: vlastní vypracování)

Daňová povinnost v ČR	částka v Kč
Příjmy	498,000
Paušální výdaje (§ 9 odst.4)	149,400
Základ daně	348,600
Daň (§ 16)	52,290
Sleva na poplatníka (§ 35ba)	23,640
Sleva na dítě (§ 35c)	11,604
Výsledná daňová povinnost v ČR	17,046

U příjmů z užívání nemovitostí tedy není zásadní rozdíl mezi rezidentem ČR a rezidentem Francie. Výsledné daňové povinnosti v ČR jsou totožné. Rozdíl by nastal v momentě, kdy by pan Blanc pobíral nějaké příjmy mimo území ČR. Pokud by tyto příjmy byli vyšší než 10 % celkových, pan Blanc by si nemohl uplatnit slevu na dítě dle **§ 35c ZDP** a jeho výsledná daňová povinnost by byla o 11,604 Kč vyšší. O zajištění daně dle § 38e se neuvažuje, poněvadž jde o rezidenta členského státu EU.

Příklad 4.2.3

Pan Blanc není daňovým rezidentem Francie, není daňovým rezidentem ČR. Kritérium daňového rezidentství splňuje na Ukrajině.

Řešení

Na zdroji příjmu - ČR - se jednoznačně nic nemění. Ukrajina má s ČR SZDZ³⁷, která se ve článku 6 chová stejně jako smlouva s Francií. Příjem tedy má být zdaněn opět v ČR.

Faktem ale je, že Ukrajina nepatří ke státům EU či EHP. A to je zásadní problém. Daňový rezident ČR musí při úhradě poplatníkovi, který není státem EU ani EHP srazit daň. Podle **§ 38e odst. 1 písm. b) ZDP** má povinnost vůči takovému poplatníkovi zajistit daň ve výši 10 % z příjmů, která se chová jako záloha, a v případě, kdy

³⁷ Smlouva mezi vládou České republiky a vládou Ukrajiny o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňového úniku v oboru daní z příjmu a z majetku, zveřejněná pod č. 103/1999 Sb.

nerezident nepodá daňové přiznání, je tato částka brána jako jeho výsledná daňová povinnost v ČR.

Existují však výjimky v § 38e odst. 4 ZDP, kdy se zajištění daně neprovádí. A mezi ty patří právě pronájem bytových prostorů fyzickým osobám. Aby se zajištění daně provedlo, musí být nájemcem právnická osoba, nebo pan Blanc nepovažuje prostory k pronajmutí za takové, které mají sloužit k bytovým účelům – pronajímá například sklad. Uvažujme tedy tento případ. Pak by symbióza plátců-nájemců, kteří mají povinnost zajistit daň, a pana Blanca vypadala následovně:

Tab. 5: Výpočet daňové povinnosti pana Blanca, daňového rezidenta Ukrajiny (zdroj: vlastní vypracování)

Daňová povinnost v ČR	částka v Kč
Příjmy	498,000
Zajištění daně (§ 38e odst. 1 písm. b))	49,800
Výsledná daňová povinnost v ČR	49,800
Nerezident od nájemců dostane	448,200

Rezident Ukrajiny by ale využil SZDZ, na jejímž podkladu a v souladu se ZDP si uplatní paušální výdaje. Při splnění základních podmínek si uplatní i slevy na dani, podá daňové přiznání. V tom případě se 49,800 Kč nebude chovat jako výsledná daňová povinnost v ČR, ale jako záloha. Z předchozích výpočtů víme, že jeho výsledná daňová povinnost bude rovna 17,046 Kč (viz. Tab. 4). Protože mu byla sražena daň 49,800 Kč, vzniká mu přeplatek 32,754 Kč, který mu český správce daně vrátí.

Tab. 6: Vypořádání rezidenta Ukrajiny s českým správcem daně (zdroj: vlastní vypracování)

Položka	částka v Kč
Sražená záloha	49,800
Výsledná daňová povinnost	17,046
Přeplatek (správce daně vrátí)	32,754

4.2.4 Příklad

Při zachování stejných vstupních dat bude Pan Blanc rezidentem Chile.

Řešení

Postup výpočtu daňové povinnosti zůstane zachován jako v případě rezidenta Ukrajiny. Panu Blancovi ale hrozí, že tentýž příjem bude zdaněn i podruhé v Chile, protože jde o nesmluvní stát ČR. K 9.2.2012 nemá ČR SZDZ s Chile, která by dvojí zdanění vyloučila.

4.3 Licenční poplatky

Příklad 4.3.1

Pan Róbert Mikúš je hrdým slovenským občanem. Narodil se v Popradu. Své rodné město obýval až do svých 56. narozenin. Poté se rozhodl, že zbytek svého života stráví v ČR, kde se také stal daňovým rezidentem. V Praze si koupil krásný byt. V roce 2011 ho český vydavatel přemluvil, aby napsal krátkou povídku krátkou povídku, kterou následně ve svém časopise otiskne, a sepsal s ním licenční smlouvu na vytvoření slovesného díla. Pan Mikúš si v minulosti psaním vydělával solidní finanční prostředky, proto souhlasil. Vydavatel měl jeho fantastické dílo zveřejnit ve speciální příloze červencového vydání časopisu *Hurá* a v témže měsíci panu Mikúšovi vyplatil odměnu za poskytnutí autorských práv ve výši 40,000 Kč.

Řešení

Pan Mikúš se jakožto český daňový rezident řídí ZDP. Ten ho nasměruje do **§ 7 odst. 2 písm. a)**, který mu nařizuje příjem z poskytnutí autorských práv zdanit. Nic mu nebrání v použití paušálního výdaje dle **§ 7 odst. 7 písm. c) ZDP** ve výši 40 % s cílem snížit svou výslednou daňovou povinnost.

Tab. 7: Výpočet daňové povinnosti pana Mikúše, daňového rezidenta ČR (zdroj: vlastní vypracování)

Daňová povinnost v ČR	částka v Kč
Příjmy	40,000
Paušální výdaje (§ 7 odst. 2 písm. a))	16,000
Základ daně	24,000
Daň (§ 15)	3,600
Sleva na poplatníka (§ 35ba odst. 1 písm. a))	23,640
Výsledná daňová povinnost v ČR	0

Pokud by mu český vydavatel vyplatil 7,000 Kč a méně, nemusel by pan Mikúš vůbec podávat daňové přiznání. Dle **§ 7 odst. 6 ZDP** by tento příjem tvořil samostatný základ daně a podléhal zdanění zvláštní sazbou daně podle **§ 36 ZDP** ve výši 15 %, kterou má povinnost srazit vydavatel.

Tab. 8: Zdanění autorského honoráře pana Mikúše, daňového rezidenta ČR (zdroj: vlastní vypracování)

Položka	částka v Kč
Příjmy	7,000
Zvláštní sazba daně (§ 36)	1,050
Čistý příjem pana Mikúše	5,950

Příklad 4.3.2

Při zachování stejných dat se vžijme se do situace, kdy pan Róbert Mikúš je slovenským daňovým rezidentem.

Řešení

Slovenský rezident přijal příjem ve výši 40,000 Kč od českého vydavatele. Musíme nahlédnout do smlouvy o zamezení dvojího zdanění se Slovenskem. Licenčním poplatkům se věnuje **článek 12**. Z něj jde snadno vyčíst, že licenční poplatky, které mají zdroj na území ČR a plynou rezidentovi Slovenské republiky se zdaňují ve Slovenské republice.

Opačná situace by nastala, kdyby se jednalo o průmyslové licenční poplatky. Ty by v ČR podle právních předpisů být zdaněny mohly, a to v maximální výši 10 % z hrubé částky těchto příjmů.

Příklad 4.3.3

Za stejných podmínek dostala za své autorské dílo odměnu ve výši 40,000 Kč od českého vydavatele paní Claudia Vianés, rezidentka Francie.

Řešení

Stejně jako u případu Slovenska smlouva o zamezení dvojího zdanění s Francií obsahuje Licenční poplatky ve **článku 12**, jehož první odstavec v praxi znamená, že licenční poplatky, které paní Vianés vyplatil český vydavatel se zdaňují ve Francii.

V ČR by zdanění podléhaly průmyslové licenční poplatky v maximální výši 10 % z hrubé částky, nebo průmyslová, vědecká či obchodní ve výši 5 % z hrubé částky.

Nic z toho se ale paní Vianés netýká, a tak 40,000 Kč zdaní doma ve Francii.

4.4 Zprostředkovatelská činnost

Příklad 4.4.1

Pan Jean Mileau je rodákem z jižní Francie. V ČR žije od roku 2005. Koncem roku 2007 si vzal za manželku krásnou Češku Romanu Peschoutovou z Písku, která je v roce 2011 bez práce a pobírá tedy nulový příjem. V roce 2009 se jim narodil malý syn Lukáš a 30.11. roku 2011 ve 23:59 dcera Petra. Před českými úřady je Jean Mileau veden jako daňový rezident. Živí se zprostředkovatelskou činností. Za rok 2011 si vydělal solidních 1,400,000 Kč. Šlo o těžkou práci, na kterou musel vynaložit ze svých finančních prostředků 850,000 Kč.

Řešení

Cizinec Jean Mileau se jakožto český daňový rezident zdaňuje podle ZDP, kam spadá jeho zprostředkovatelská činnost - konkrétně do § 7. Podle **§ 7 odst. 7 písm. c) ZDP** může vzhledem ke své činnosti uplatnit paušální výdaj v celkové výši 40 %, pokud se nerozhodne pracovat se skutečně vynaloženými výdaji.

Tab. 9: Daňová povinnost pana Mileau, daňového rezidenta ČR, ze zprostředkovatelské činnosti s použitím skutečných výdajů a slev na dani (zdroj: vlastní vypracování)

Daňová povinnost v ČR	částka v Kč
Příjmy	1,400,000
Skutečné výdaje	850,000
Základ daně	550,000
Daň (§ 15)	82,500
Sleva na poplatníka (§ 35ba odst. 1 písm. a))	23,640
Sleva na manželku (§ 35ba odst. 1 písm. b))	24,840
Sleva na dítě (§ 35c odst. 1)	11,604
Sleva na dítě (§ 35c odst. 1 + § 35c odst. 10)	1,934
Výsledná daňová povinnost v ČR	20,482

Tab. 10: Daňová povinnost pana Mileau, daňového rezidenta ČR, ze zprostředkovatelské činnosti s použitím paušálních výdajů a slev na dani (zdroj: vlastní vypracování)

Daňová povinnost v ČR	částka v Kč
Příjmy	1,400,000
Paušální výdaje (§ 7 odst. 7 písm. c))	560,000
Základ daně	840,000
Daň (§ 15)	126,000
Sleva na poplatníka (§ 35ba odst. 1 písm. a))	23,640
Sleva na manželku (§ 35ba odst. 1 písm. b))	24,840
Sleva na dítě (§ 35c odst. 1)	11,604
Sleva na dítě (§ 35c odst. 1 + § 35c odst. 10)	1,934
Výsledná daňová povinnost v ČR	63,982

Nemůže být řeč, o tom, kterou metodu uplatnění paušálů má pan Mileau použít. Výsledná daňová povinnost v případě skutečně vynaložených výdajů je o 43,500 Kč menší. Pan Mileau nezapomene ani využít maximálního množství slev. Slevu na manželku, poplatníka i dvě děti, které s ním žijí ve společné domácnosti. Na malou Petru, která se mu narodila 30.11. v 23:59, nemůže použít celou částku 11,604 Kč, ale jak uvádí **§ 35c odst. 10 ZDP**, pouze poměrnou část vzhledem k počtu měsíců, kdy skutečnost vyživovaného dítěte ve společné domácnosti platila. Že se Petra narodila poslední minutu posledního listopadového dne znamená, že do počtu těchto měsíců se započítá i celý listopad. Celkem pan Mileau uplatní slevu ve výši 2 dvanáctin z 11,604

Kč, což je 1,934 Kč. Slevu na manželku je oprávněn použít, protože jeho choť nemá roční příjmy vyšší než 68,000 Kč.

Příklad 4.4.2

Veškeré údaje zachováme a podívejme se na zdanění pana Jeana Mileau v případě, kdy bude daňovým rezidentem Francie. Pro zpestření své zprostředkovatelské činnosti podniká i ve státě své rezidence. Podnikáním ve Francii si vydělal za rok 2011 110,000 Kč. Příjmy ze zprostředkovatelské činnosti na území ČR, kterou provádí od roku 2007, se nezměnily - 1,400,000 Kč při skutečně vynaložených výdajích 850,000 Kč.

Řešení

Pan Mileau jako daňový nerezident ČR. Nahlíží proto ke SZDZ mezi ČR a Francií. Při splnění základních podmínek pro vznik stálé provozovny bude považován za daňového nerezidenta ČR, kterému vznikla na území ČR stálá provozovna. Zprostředkovatelská činnost je zahrnuta v **§ 22 odst. 1 písm c) ZDP**. Příjmy z této činnosti jsou tedy považovány za příjmy ze zdrojů na území ČR vždy, bez ohledu na to, jestli nerezidentovi vznikla stálá provozovna, nebo ne. Pan Mileau je proto musí v ČR zdanit.

Článek 7 ve SDZD s Francií uvádí, že příjem ze zdrojů na území ČR by měl být zdaněn právě na tomto území a pokud to zákony dovolují, lze uplatnit i výdaje. U příkladu 4.4.1 bylo zjištěno, že v našem případě je lepším způsobem uplatnění skutečně vynaložených výdajů. Použijeme tuto metodu pro výpočet daňové povinnosti.

Otázkou zůstává, zda pan Mileau může jako daňový nerezident použít slevy na dani. Odpověď se zjistí jednoduchým výpočtem. Slevy na dítě a na manželku může uplatnit pokud jeho příjmy ze zdrojů na území ČR tvoří alespoň 90 % celkových.

Tab. 11: Procentuální poměr zdrojů příjmů pana Mileau, daňového rezidenta Francie (zdroj: vlastní vypracování)

Daňová povinnost v ČR	částka v Kč
Příjmy ze zdrojů na území České republiky	1,400,000
Příjmy ze zdrojů na území Francie	110,000
Celkové příjmy	1,510,000
90% z celkových příjmů	1,359,000

Pan Mileau má příjmy ze zdrojů na území ČR vyšší než 90 % z celkových příjmů, proto může slevy na dítě a na manželku uplatnit v plné výši. Ke slevě na poplatníka se podobné kritérium nevztahuje, může ji uplatnit bez výhrad.

Tab. 12: Výpočet výsledné daňové povinnosti pana Mileau, daňového rezidenta Francie (zdroj: vlastní vypracování)

Daňová povinnost v ČR	částka v Kč
Příjmy	1,400,000
Skutečné výdaje	850,000
Základ daně	550,000
Daň (§ 15)	82,500
Sleva na poplatníka (§ 35ba odst. 1 písm. a))	23,640
Sleva na manželku (§ 35ba odst. 1 písm. b))	24,840
Sleva na dítě (§ 35c odst. 1)	11,604
Sleva na dítě (§ 35c odst. 1 + § 35c odst. 10)	1,934
Výsledná daňová povinnost v ČR	20,482

Jeho výsledná povinnost v tomto případě bude totožná s částkou, kterou by uhradil jako daňový rezident (viz. Tab. 9). Je to ale způsobeno poměrem jeho příjmů ze zdrojů z ČR. Pokud by si ve Francii vydělal více než 10 % svých celosvětových příjmů, přišel by o možnost uplatnění slevy na dítě a na manželku.

Tab. 13: Výpočet výsledné daňové povinnosti pana Mileau, daňového rezidenta Francie, bez možnosti uplatnění některých slev (zdroj: vlastní vypracování)

Daňová povinnost v ČR	částka v Kč
Příjmy	1,400,000
Skutečné výdaje	850,000
Základ daně	550,000
Daň (§ 15)	82,500
Sleva na poplatníka (§ 35ba odst. 1 písm. a))	23,640
Výsledná daňová povinnost v ČR	58,860

V důsledku neuplatnění slev se celková daňová povinnost zvedla o 38,378 Kč.

Příklad 4.4.3

Jakou změnu vyvolá situace, kdy pan Mileau, rezident Francie, bude mít příjem 1,400,000 Kč při skutečně vynaložených výdajích 850,000 Kč ze zprostředkovatelské činnosti na území ČR, ale nevznikne mu stálá provozovna?

Řešení

SZDZ s Francií příjem ze zprostředkovatelské činnosti povoluje zdanit na území ČR. Tam u nerezidenta ČR dle ZDP zdaní v případě, kdy plyne ze zdrojů na území ČR. Jde o příjem z **§ 22 odst. 1 písm. c) ZDP**, takže má vždy zdroj na území ČR.

Potíž je v **§ 36 odst. 1 písm. a) bod 1. ZDP**: „Zvláštní sazba daně z příjmů plynoucích ze zdrojů na území České republiky pro poplatníky uvedené v § 2 odst. 3 a § 17 odst. 4, s výjimkou stálé provozovny (§ 22 odst. 2 a 3), činí a) 15 %, a to z příjmů uvedených v § 22 odst. 1 písm. c), f) a g) bodech 1, 2, 6 a 12.“

Protože v zadání příkladu 4.4.3 je uvedeno, že panu Mileau nevzniká stálá provozovna a jde o příjem podle **§ 22 odst. 1. písm. c) ZDP**, musí z něj být sražena daň podle **§ 36 ZDP**.

Tab. 14: Situace kolem rezidenta Francie před novelou č. 216/2009 Sb. a možnosti uplatnění výdajů (zdroj: vlastní vypracování)

Položka	částka v Kč
Příjmy	1,400,000
Sražená daň (§ 36 odst. 1 písm. a) bod 1)	210,000
Výsledná daňová povinnost v ČR	210,000
Nerezident obdrží	1,190,000

Panu Mileau by byla sražena daň ve výši 210,000 Kč, která by byla brána jako jeho výsledná daňová povinnost. Díky **novele ZDP č. 216/2009 Sb.**, která přidala **§ 36 odst. 7** má právo uplatnit výdaje i na tento druh příjmů krácen o sraženou daň a optimalizovat tak svou daňovou povinnost: „Zahrnou-li do daňového přiznání poplatníci uvedení v § 2 odst. 3 a § 17 odst. 4, kteří jsou daňovými rezidenty členského státu Evropské unie nebo dalších států, které tvoří Evropský hospodářský prostor, příjmy uvedené v § 22 odst. 1 písm. c), f) nebo g) bodech 1, 2, 4, 5, 6 nebo 12, započte se sražená daň na jejich celkovou daňovou povinnost vztahující se k příjmům ze zdrojů na území České republiky, za které v České republice podávají daňové přiznání.“

Pan Mileau se nespokojí s daní 210,000 Kč a podá daňové přiznání, ve kterém uplatní výdaje i slevy na dani. Zjistí, že jeho daňová povinnost na území ČR je 20,482 Kč (viz. Tab. 12).

Tab. 15: Vypořádání rezidenta Francie s českým správcem daně (zdroj: vlastní vypracování)

Položka	částka v Kč
Sražená záloha	210,000
Výsledná daňová povinnost	20,482
Přeplatek (správce daně vrátí)	189,518

Pan Mileau, kterému nevznikla na území ČR stálá provozovna plně ocení **§ 36 odst. 7 ZDP**, díky němuž v celkovém důsledku ušetří 189,518 Kč.

4.5 Zápočty daně, cizinci a příjmy ze zahraničí

V několika příkladech byla nastíněna práce se zajištěním daně. Daň se zajišťuje v případě úhrady rezidenta ve prospěch nerezidenta ČR, který zároveň není rezidentem EU ani

EHP. K výjimkám, kdy se daň ani v těchto případech nezajišťuje patří příjmy vyjmenované v § 38e odst. 4 ZDP. Zajištění daně se neprovádí: „... ,pokud se jedná o úhrady za zboží či služby prováděné v maloobchodě, kde prodejcem je poplatník nerezident. Stejně se postupuje u úhrad nájemného placeného fyzickými osobami za bytové prostory užívané k bydlení a činností s ním spojeným.“

Rozlišme si na konkrétních běžných případech z praxe, kdy zajištění daně provedeme a kdy nikoliv - s patřičným odůvodněním.

Příklad 4.5.1

Vietnamec provozuje v Praze malý obchůdek. V něm prodává ovoce, zeleninu a pečivo. Do krámu přijde paní Elena Zápotočná a nakoupí si zboží v hodnotě 5,000 Kč.

Řešení

Vietnamec je pochopitelně příslušník i rezident státu, který nepatří do EU nebo EHP. Proto by se mělo provést zajištění daně. Lze si ale jen stěží představit situaci, že paní Zápotočná by v obchodě zaplatila pouze 4,500 Kč a s desetiprocentním zajištěním daně ve výši 500 Kč by spěchala na úřad. A za ní by podobným způsobem postupovali i další ve frontě. Z pochopitelných důvodů se musí přihlížet k výjimce uvedené v 38e odst. 4 ZDP, kde je jednoznačně uvedeno, že z úhrad za zboží a služby v maloobchodě se zajištění daně neprovádí.

Příklad 4.5.2

Německému výrobcí vznikne v ČR stálá provozovna. Zákazník si u něj objedná službu v hodnotě 1,000,000 Kč.

Řešení

Německý rezident je brán jako rezident státu EU, do které jeho země patří již od samotného počátku - roku 1952. Proto zákazník zcela jistě nemusí provádět zajištění daně.

Příklad 4.5.3

Norskému prodejci vznikla v ČR stálá provozovna. Pan Martin Vrátil si od něj koupil zboží v hodnotě 250,000 Kč a paní František Pospíchal zboží v hodnotě 350,000 Kč.

Řešení

Jde o případ norského prodejce, který je rezidentem Norska, a vznikla mu v ČR stálá provozovna. Český rezident, který mu poskytuje úhradu by mu tedy měl zajistit daň ve výši 10 %. Jak pan Vrátil, tak i pan Pospíchal ale ví, že Norsko sice nepatří k zemi EU, ale je státem EHP, a proto nemají povinnost zajistit daň.

Příklad 4.5.4

Chorvatský rezident pronajímá v ČR prostory k bydlení. Tu si zamluvila česká společnost *Dogmastery s.r.o.* a za rok 2011 má zaplatit souhrnné nájemné ve výši 860,000 Kč/měs.

Řešení

Zřejmě nejnáročnější případ z hlediska daní. Ač to možná na první pohled nevypadá, Chorvatsko není členem EU ani EHP, proto platí pro českého rezidenta povinnost zajistit z úhrady takovému poplatníkovi daň. Pokud se nejedná o úhradu, na níž se vztahují výjimky dle **38e odst. 4 ZDP**. Lehce matoucí může být, že jednou z výjimek, kdy se zajištění daně neprovádí je úhrada nájemného placeného fyzickými osobami za bytové prostory užívané k bydlení.

V Příkladě 4.5.4 ale nájemné platí společnost *Dogmastery s.r.o.*, proto není splněna podmínka úhrady nájemného fyzickou osobou. Zajištění daně je tedy společnost povinna provést.

Podle **§ 38e odst. 1 písm. b)** se v takovém případě provede zajištění daně ve výši 10 % z hrubého příjmu. V našem případě se tedy bude postupovat tímto způsobem:

Tab. 16: Postup dle § 38e ZDP u rezidenta Chorvatska (zdroj: vlastní vypracování)

Položka	částka v Kč
Požadovaná platba od společnosti <i>Dogmastery s.r.o.</i>	860,000
<i>Dogmastery s.r.o.</i> musí zajistit daň (§ 38e odst. 1 písm. e)	86,000
<i>Dogmastery s.r.o.</i> chorvatskému rezidentovi vyplátí	774,000

Příklad 4.5.5

Cizinec Pavol Král je občanem Slovenské republiky. Uvažujme o situaci, kdy podle smlouvy o zamezení dvojího zdanění se Slovenskem bude brán jako rezident ČR. V ČR podniká. Za rok 2011 zde dosáhl příjmů ve výši 900,000 Kč. Skutečně vynaložené výdaje neměl žádné. Od francouzské společnosti pobíral dividendy - za rok 2011 celkem 150,000 Kč. Z těchto dividend mu byla ve Francii sražena daň ve výši 30,000 Kč.

Řešení

Pan Král, daňový rezident ČR, pobírá příjmy z podnikatelské činnosti dle § 7 ZDP ve výši 900,000 Kč. Protože neměl žádné skutečně vynaložené výdaje, využije možnost paušálních výdajů dle **§ 7 odst. 7 písm. c) ZDP** ve výši 40 %.

Tab. 17: Určení základu daně u § 7 ZDP pana Krále, daňového rezidenta ČR (zdroj: vlastní vypracování)

Položka	částka v Kč
Příjmy	900,000
Paušální výdaje (§ 7 odst. 7 písm. c))	360,000
Základ daně § 7	540,000

Další jeho příjem tvoří dividendy z Francie. Ta jakožto smluvní stát má českému rezidentovi při vyplacení dividend podle **článku 10 odst. 2 písm. b) SZDZ s Francií** počítat s daní ve výši 10 % hrubé částky dividend = 15,000 Kč. Společnost ale panu Královi strhla 30,000 Kč podle místních nařízení, které nařizují srážet 20% daň.

Pan Král je ale daňový rezident ČR - smluvní stát Francie, a má právo na zdanění ve výši 10 %. Proto požádá český finanční úřad o oznámení české rezidence na příslušný

úřad ve Francii. Francouzská společnost omyl napraví a panu Královi strhne pouze 15,000 Kč.

Daňovým rezidentům ČR vzniká neomezená daňová povinnost. Měl by tedy v ČR zdanit své celosvětové příjmy - 1,050,000 Kč - bez ohledu na to, že 150,000 Kč už jednou zdanil ve státě zdroje. Kouzlo smluv o zamezení dvojího zdanění právě vyplouvá na povrch.

Ve článku 23 odst. 2 SZDZ s Francií je vyloučeno dvojí zdanění metodou prostého zápočtu. V ČR lze započíst část zahraniční daně, která odpovídá zahraničnímu příjmu v tuzemsku.

Tab. 18: Použití metody prostého zápočtu u pana Krále, daňového rezidenta ČR, který má i příjmy ze zahraničí (zdroj: vlastní vypracování)

Položka	částka v Kč
ř. 1: Základ daně z příjmů z České republiky	540,000
ř. 2: Základ daně z příjmů ze zahraničí	150,000
ř. 3: Celkový základ daně	690,000
ř. 4: Poměr ř. 2 a ř. 3	0,2173913
ř. 5: Daňová povinnost z celosvětových příjmů (15 % z ř. 3)	103,500
ř. 6: Daň k zápočtu (ř. 4 * ř. 5)	22,500
ř. 7: Daň zaplacená ve Francii	15,000
ř. 8: Maximální výše zápočtu daně z Francie	15,000
ř. 9: Sleva na poplatníka	23,640
ř. 10: Výsledná daňová povinnost v ČR (ř. 5 - ř. 8 - ř. 9))	64,860

Pan Král má celosvětovou daňovou povinnost 103,500 Kč. Má právo na zápočet daně z Francie. Podle metody prostého zápočtu ve výši 22,500 Kč. Je však omezen maximální částkou 10 % z 150,000 Kč. Z daňové povinnosti 103,500 Kč má právo si započíst daň 15,000 Kč. Po uplatnění slevy na poplatníka dle § 35ba odst. 1 písm. a) ZDP 23,640 Kč má vůči ČR výslednou daňovou povinnost 64,860 Kč.

Závěr

Zdaňování cizinců je pojem, který se v České republice týká přibližně půl milionu obyvatel, proto není možné jej přehlížet. Cílem práce bylo utříbit téma daně a cizinci - vymezit v odkazech na příslušné smlouvy a zákony, kdy je cizinec rezident, kdy nerezident - a vycházet z něj při aplikaci konkrétních případů, a to z více pohledů. SZDZ a ZDP přistupují odlišně k lidem s rezidencí v ČR, s rezidencí mimo ČR, s rezidencí ve státě EU nebo EHP, s rezidencí ve smluvním státě, s rezidencí v nesmluvním státě. Všechny tyto rozdíly byly důkladně rozebrány a závěry jsou jednoznačné.

Největších výhod se může těšit, rezident ČR. Uplatnění slev na dani, odčitatelných položek od základu daně, použití skutečných či paušálních výdajů. Daňoví nerezidenti ČR musí být obezřetnější. Pro uplatnění slev na dani musí splňovat podmínku 90 % příjmů z území ČR.

Zjistili jsme pozitivní dopad novela ZDP č. 216/2009 Sb. Daňoví nerezidenti ze států EU a EHP si můžou příjmy z ČR snížit o výdaje u určitých druhů příjmů, kde to před rokem 2009 nebylo možné. Opatření vede jednomyslně k minimalizaci jejich daňové povinnosti a s tím i přímo související větší chuti operovat na českém trhu.

Bude podstatné v budoucnu apelovat na uzavírání SZDZ s co největším počtem zemí tak, aby problém dvojího zdanění téhož příjmu zcela vymizel. Současné SZDZ, které má ČR vypracované se více než 70 státy světa, jsou pro ty, kteří mají příjmy z více států vyhledávaným artiklem. Ve světě však existuje přibližně 200 států, proto je určitě ve tvorbě nových SZDZ na čem pracovat.

Z aplikací zdanění cizinců bylo evidentní, že současná podoba spolupráce s Argentinou nebo Chile a ČR je naprosto nevyhovující pro možnost příjmů z obou států. Jde totiž o dvě nesmluvní území, kde je reálná hrozba dvojího zdanění. Otázkou zůstává, zda má ČR vůbec zájem usnadňovat vstup na trh s některými dalšími státy.

Poměrně komfortní je spolupráce s Francií a Slovenskem. S oběma má ČR SZDZ a v obou případech byla tato smlouva novelizována s řadou přínosných smluv. Francie je

považována za jednoho z nejmnocnějších hráčů na trhu Evropy, protože je vzájemná spolupráce jednoznačně pozitivním krédem ČR.

Seznam použitých zdrojů

- [1] *Daně z příjmů.* [online]. 2009 [cit. 2012-05-02]. Dostupné z: <http://www.podnikatel.cz/specialy/dane-z-prijmu/>.
- [2] *Daňový nerezident.* [online]. 2010 [cit. 2012-04-25]. Dostupné z: <http://www.pracovniradce.cz/mzdy-cz/dane/237-daovy-nerezident>.
- [3] FIALKOVÁ, L. a POVOLNÁ Z. *Nová smlouva o zamezení dvojího zdanění s Francií.* [online]. 2005 [cit. 2012-05-12]. Dostupné z: <http://www.epravo.cz/top/clanky/nova-smlouva-o-zamezeni-dvojeho-zdaneni-s-francii-34750.html>.
- [4] *Jednotlivé země.* [online]. 2009 [cit. 2012-02-23]. Dostupné z: http://europa.eu/about-eu/countries/index_cs.htm.
- [5] NERUDOVÁ, D. *Zdaňování příjmů rezidenta České republiky ze zdrojů v zahraničí.* [online]. 2007 [cit. 2012-05-11]. Dostupné z: [http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d1929v2690-zdanovani-prijmu-rezidenta-ceske-republiky-ze-zdroju-v-zah/?search_query=\\$issue=1132](http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d1929v2690-zdanovani-prijmu-rezidenta-ceske-republiky-ze-zdroju-v-zah/?search_query=$issue=1132).
- [6] *Příjmy z kapitálového majetku.* [online]. 2008 [cit. 2012-04-25]. Dostupné z: <http://www.mesec.cz/dane/dan-z-prijmu/pruvodce/prijmy-z-kapitaloveho-majetku/>.
- [7] RYLOVÁ, Z. *Mezinárodní dvojí zdanění.* 3. rozš. vyd. Olomouc: ANAG, 2009. 424 s. ISBN 978-80-7263-511-5.
- [8] SKALICKÁ, H. *Mezinárodní daňové vztahy (100 otázek a odpovědí z praxe).* Praha: Wolters Kluwer, 2010. 144 s. ISBN 978-80-7357-484-0.
- [9] SKALICKÁ, H. *Mezinárodní daňové vztahy.* 2. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2011. 188 s. ISBN 978-80-7357-677-6.
- [10] Smlouva mezi Českou republikou a Slovenskou republikou o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a majetku, zveřejněná pod č. 100/2003 Sb.m.s.

- [11] Smlouva mezi vládou České republiky a vládou Francouzské republiky o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku, zveřejněná pod č. 79/2005 Sb.m.s.
- [13] Smlouva mezi vládou České republiky a vládou Ukrajiny o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňového úniku v oboru daní z příjmu a z majetku, zveřejněná pod č. 103/1999 Sb.
- [14] SOJKA, V. *Mezinárodní zdanění příjmů: Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o dani z příjmu*. 2008. 326 s. ISBN 978-80-7357-3546.
- [15] SOJKA, V. *Nová smlouva o zamezení dvojího zdanění se Slovenskem*. [online]. 2012 [cit. 2012-04-20]. Dostupné z: <http://www.kodap.cz/cz/periodika/kodap-vas-pritel/nova-smlouva-o-zamezeni-dvojeho-zdaneni-se-slovenskem.html>.
- [16] ŠEBKOVÁ, M. *Sleva pro držitele ZTP/P*. [online]. 2011 [cit. 2012-01-14]. Dostupné z: <http://www.podnikatelskyweb.cz/sleva-pro-drzitele-ztpp/>.
- [17] VYŠKOVSKÁ, M. *Cizinci a daně*. 3. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2011. 204 s. ISBN 80-7357-663-9.
- [18] Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu.
- [19] Zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce.
- [20] Zákon č. 252/1997 Sb., o zemědělství, ve znění zákona č. 85/2004 Sb.
- [21] Zákon č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání (živnostenský zákon).
- [22] Zákon č. 256/2004 Sb., o podnikání na kapitálovém trhu.
- [23] Zákon č. 326/1999 Sb., o pobytu cizinců na území České republiky.
- [24] ZATLOUKAL, T. *Daňová kontrola v širších souvislostech*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2011, 352 s. ISBN 978-80-7400-366-0.

Seznam tabulek a grafů

TAB. 1: PROCENTUÁLNÍ MOŽNOST VYUŽITÍ PAUŠÁLOVÝCH VÝDAJŮ ZA ROK 2011 (zdroj: *Výdajové paušály za rok 2011*. [online]. 2012 [cit. 2001-01-15]. Dostupné z: <http://finexpert.e15.cz/vydajove-pausaly-za-rok-2011>.) ... str. 17

GRAF 1: VÝVOJ POČTU CIZINCŮ OD 1993-2010 (zdroj: *Cizinci: Počet cizinců*. [online]. 2011 [cit. 2012-02-21]. Dostupné z: http://www.czso.cz/csu/cizinci.nsf/kapitola/ciz_pocet_cizincu.) ... str. 21

TAB. 2: VÝPOČET DAŇOVÉ POVINNOSTI PANA BLANCA, DAŇOVÉHO REZIDENTA ČR, PŘI POUŽITÍ SKUTEČNÝCH VÝDAJŮ (zdroj: vlastní vypracování) ... str. 36

TAB. 3: VÝPOČET DAŇOVÉ POVINNOSTI PANA BLANCA, DAŇOVÉHO REZIDENTA ČR, PŘI POUŽITÍ PAUŠÁLNÍCH VÝDAJŮ (zdroj: vlastní vypracování) ... str. 37

TAB. 4: VÝPOČET DAŇOVÉ POVINNOSTI PANA BLANCA, DAŇOVÉHO REZIDENTA FRANCIE (zdroj: vlastní vypracování) ... str. 38

TAB. 5: VÝPOČET DAŇOVÉ POVINNOSTI PANA BLANCA, DAŇOVÉHO REZIDENTA UKRAJINY (zdroj: vlastní vypracování) ... str. 39

TAB. 6: VYPOŘÁDÁNÍ REZIDENTA UKRAJINY S ČESKÝM SPRÁVCEM (zdroj: vlastní vypracování) ... str.39

TAB. 7: VÝPOČET DAŇOVÉ POVINNOSTI PANA MIKÚŠE, DAŇOVÉHO REZIDENTA ČR (zdroj: vlastní vypracování) ... str. 40

TAB. 8: ZDANĚNÍ AUTORSKÉHO HONORÁŘE PANA MIKÚŠE, DAŇOVÉHO REZIDENTA ČR (zdroj: vlastní vypracování) ... str. 41

TAB. 9: DAŇOVÁ POVINNOST PANA MILEAU, DAŇOVÉHO REZIDENTA ČR, ZE ZPROSTŘEDKOVATELSKÉ ČINNOSTI S POUŽITÍM SKUTEČNÝCH VÝDAJŮ A SLEV NA DANI (zdroj: vlastní vypracování) ... str. 43

TAB. 10: DAŇOVÁ POVINNOST PANA MILEAU, DAŇOVÉHO REZIDENTA ČR, ZE ZPROSTŘEDKOVATELSKÉ ČINNOSTI S POUŽITÍM PAUŠÁLNÍCH VÝDAJŮ A SLEV NA DANI (zdroj: vlastní vypracování) ... str. 43

TAB. 11: PROCENTUÁLNÍ POMĚR ZDROJŮ PŘÍJMŮ PANA MILEAU, DAŇOVÉHO REZIDENTA FRANCIE (zdroj: vlastní vypracování) ... str. 45

TAB. 12: VÝPOČET VÝSLEDNÉ DAŇOVÉ POVINNOSTI PANA MILEAU, DAŇOVÉHO REZIDENTA FRANCIE (zdroj: vlastní vypracování) ... str. 45

TAB. 13: VÝPOČET VÝSLEDNÉ DAŇOVÉ POVINNOSTI PANA MILEAU, DAŇOVÉHO REZIDENTA FRANCIE, BEZ MOŽNOSTI UPLATNĚNÍ NĚKTERÝCH SLEV (zdroj: vlastní vypracování) ... str. 46

TAB. 14: SITUACE KOLEM REZIDENTA FRANCIE PŘED NOVELOU Č. 216/2009 SB. A MOŽNOSTI UPLATNĚNÍ VÝDAJŮ (zdroj: vlastní vypracování) ... str. 47

TAB. 15: VYPOŘÁDÁNÍ REZIDENTA FRANCIE S ČESKÝM SPRÁVCEM (zdroj: vlastní vypracování) ... str. 47

TAB. 16: POSTUP DLE § 38E ZDP U REZIDENTA CHORVATSKA (zdroj: vlastní vypracování) ... str. 50

TAB. 17: URČENÍ ZÁKLADU DANĚ U § 7 ZDP PANA KRÁLE, DAŇOVÉHO REZIDENTA ČR (zdroj: vlastní vypracování) ... str. 50

TAB. 18: POUŽITÍ METODY PROSTÉHO ZÁPOČTU U PANA KRÁLE, DAŇOVÉHO REZIDENTA ČR, KTERÝ MÁ I PŘÍJMY ZE ZAHRANIČÍ (zdroj: vlastní vypracování) ... str. 51

Seznam použitých zkratek

ČR	Česká republika
EU	Evropská Unie
EHP	Evropský hospodářský prostor
SZDZ	Smlouva o zamezení dvojího zdanění
ZDP	Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu
ZTP/P	Zvlášť těžce postižený / s průvodcem

Seznam příloh

Příloha I.: Přehled platných smluv České republiky o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu, resp. z příjmu a z majetku podle stavu ke dni 9. 1. 2012

Příloha I:

Přehled platných smluv České republiky o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu, resp. z příjmu a z majetku podle stavu ke dni 9. 1. 2012

Smluvní stát	Platnost ode dne	Sbírky
Albánie	10.9.1996	270/1996 Sb.
Arménie	15.7.2009	86/2009 Sb.m.s.
Austrálie	27.11.1995	5/1996 Sb.
Ázerbajdžán	16.6.2006	74/2006 Sb.m.s.
Belgie	24.7.2000	95/2000 Sb.m.s.
Bělorusko	15.1.1998	31/1998 Sb.
Bosna a Hercegovina	12.5.2010	58/2010 Sb. m.s.
Brazílie	14.11.1990	200/1991 Sb.
Bulharsko	2.7.1999	203/1999 Sb.
Čína	4.5.2011	65/2011 Sb.m.s.
Dánsko	27.12.1982	53/1983 Sb.
Egypt	4.10.1995	283/1995 Sb.
Estonsko	26.5.1995	184/1995 Sb.
Etiopie	30.5.2008	54/2008 Sb.m.s.
Filipíny	23.9.2003	132/2003 Sb.m.s.
Finsko	12.12.1995	43/1996 Sb.
Francie	1.7.2005	79/2005 Sb.m.s.
Gruzie	4.5.2007	40/2007 Sb.m.s.
Chorvatsko	28.12.1999	42/2000 Sb.m.s.
Indie	27.9.1999	301/1999 Sb.
Indonésie	26.1.1996	67/1996 Sb.
Irsko	21.4.1996	163/1996 Sb.
Island	28.12.2000	11/2001 Sb.m.s.
Itálie	26.6.1984	17/1985 Sb.
Izrael	23.12.1994	21/1995 Sb.
Japonsko	25.11.1978	46/1979 Sb.

JAR	3.12.1997	7/1998 Sb.
Jordánsko	7.11.2007	88/2007 Sb.m.s.
Kanada	28.5.2002	83/2002 Sb.m.s.
Kazachstán	29.10.1999	3/2000 Sb.m.s.
Korejská rep.	3.3.1995	124/1995 Sb.
KLDR	7.12.2005	3/2006 Sb.m.s.
Kuvajt	3.3.2004	48/2004 Sb.m.s.
Kypr	26.11.2009	120/2009 Sb.m.s.
Libanon	24.1.2000	30/2000 Sb.m.s.
Litva	8.8.1995	230/1995 Sb.
Lotyšsko	22.5.1995	170/1995 Sb.
Lucembursko	30.12.1992	79/1993 Sb.
Maďarsko	27.12.1994	22/1995 Sb.
Makedonie	17.6.2002	88/2002 Sb.m.s.
Malajsie	9.3.1998	71/1998 Sb.
Malta	6.6.1997	164/1997 Sb.
Maroko	18.7.2006	83/2006 Sb.m.s.
Mexiko	27.12.2002	7/2003 Sb.m.s.
Moldávie	26.4.2000	88/2000 Sb.m.s.
Mongolsko	22.6.1998	18/1999 Sb.
Německo	17.11.1983	18/1984 Sb.
Nigérie	2.12.1990	339/1991 Sb.
Nizozemí	5.11.1974	138/1974 Sb.
Norsko	9.9.2005	121/2005 Sb.m.s.
Nový Zéland	29.8.2008	75/2008 Sb.m.s.
Polsko	20.12.1993	31/1994 Sb.
Portugalsko	1.10.1997	275/1997 Sb.
Rakousko	22.3.2007	31/2007 Sb.m.s.
Rumunsko	11.8.1994	180/1994 Sb.
Rusko	18.7.1997	278/1997 Sb.

Řecko	23.5.1989	98/1989 Sb.
SAE	9.8.1997	276/1997 Sb.
Singapur	21.8.1998	224/1998 Sb.
Slovensko	14.7.2003	100/2003 Sb.m.s.
Slovinsko	28.4.1998	214/1998 Sb.
Srbsko a Černá Hora	27.6.2005	88/2005 Sb.m.s.
Srí Lanka	19.6.1979	132/1979 Sb.
Sýrie	12.11.2009	115/2009 Sb.m.s.
Španělsko	5.6.1981	23/1982 Sb.
Švédsko	8.10.1980	9/1981 Sb.
Švýcarsko	23.10.1996	281/1996 Sb.
Tádžikistán	19.10.2007	89/2007 Sb.m.s.
Thajsko	14.8.1995	229/1995 Sb.
Tunis	25.10.1991	419/1992 Sb.
Turecko	16.12.2003	19/2004 Sb.m.s.
Ukrajina	20.4.1999	103/1999 Sb.
USA	23.12.1993	32/1994 Sb.
Uzbekistán	15.1.2001	28/2001 Sb.m.s.
Velká Británie	20.12.1991	89/1992 Sb.
Venezuela	12.11.1997	6/1998 Sb.
Vietnam	3.2.1998	108/1998 Sb.